الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

ينص القانون الجزائي على قواعد إجرائية عامة تتعلق بكل جرائم القانون العام، ومن هذه القواعد الضبطية القضائية وكيفية قيامها بالبحث والتحري عن الجرائم، وكيفية ممارسة النيابة العامة لإجراءات التحقيق، ومباشرتها للدعوى العمومية، وإجراءات المحاكمة، كما ينص القانون الجزائي على أسباب انقضاء الدعوى العمومية.

وينص المشرع الجبائي على قواعد إجرائية خاصة بالجرائم الجبائية، تقوم على تحديد من لهم صفة الضبطية القضائية وحق الاطلاع، والقيود الواردة على حرية النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية بشأن تلك الجرائم.

كما ينص خصوصا على الأسباب الخاصة لانقضاء الدعوى العمومية في الجرائم الجبائية.

لذا قسمنا الباب الثاني المتعلق بالإجراءات الجبائية الجزائية إلى فصلين:

تناولنا في الفصل الأول: معاينة الجرائم الجبائية ومتابعتها.

وتناولنا في الفصل الثاني: إجراءات المحاكمة وأسباب انقضاء الدعوى الجبائية الجزائية.

الفصل الأول

معاينة الجرائم الجبائية ومتابعتها

تعد معاينة الجرائم الجبائية ومتابعتها، أول مرحلة في المنازعات الجبائية الجزائية، مما يبرز أهمية هذه المرحلة، لذا خص لها المشرع الجبائي نصوص تحدّد إجراءات مميّزة لمعاينة الجرائم الجبائية تختلف في الكثير من الأحيان عما هو معتاد في جرائم القانون العام.

وتأتي مرحلة المتابعة بعد مرحلة المعاينة، وفيها تدخل المنازعات الجبائية مرحلتها الحاسمة بحيث يتقرر فيها مآل الجريمة من حيث التكييف القانوني لها، وتقرير العقوبة بشأنها، وما تملكه الإدارة الجبائية من حق باعتبارها صاحبة الدعوى الجبائية الجزائية في رفع الدعوى، وإنهائها، وفقا للشروط التي خولها لها قانون الإجراءات الجبائية.

ونظرا لأهمية هذه المرحلة بالنسبة للدعوى الجبائية الجزائية، سنعرض بالدراسة والتحليل إجراءات المعاينة (المبحث الأول)، وإجراءات المتابعة (المبحث الثاني).

المبحث الأول
معاينة الجرائم الجبائية

تنطلق الإجراءات الجبائية الجزائية بمعاينة الجريمة الجبائية، والتي يعبّر عنها أيضا بمرحلة الاستدلال، وهي المرحلة السابقة على نشوء الخصومة الجنائية، أي هي المرحلة التحضيرية للدعوى الجنائية، ويتم فيها إجراءات البحث والتحري لجمع المعلومات عن الجريمة ومرتكبيها لتسهيل مهمة سلطات التحقيق و المحاكمة.

فلمرحلة الاستدلال[1] في الجرائم الجبائية أهمية بالغة تضاهي أهميتها في الجرائم العادية، لأنها تلعب دور فعال في كشف تلك الجرائم وتحريك الدعوى الجنائية بشأنها لتقرير العقوبة اللازمة لمرتكبيها، و يقوم بمهمة التحري والكشف عن الجرائم الأشخاص الذين لهم صفة الضبط القضائي، والذين كلفهم المشرع بهذه المهمة وفقا للحدود التي سطرها لهم القانون.

لهذا سنتناول من خلال هذا المبحث إجراءات الاستدلال (المطلب الأول)، وإجراءات التحقيق (المطلب الثاني).

---

1) فمرحلة الاستدلال جوهرها إضاءة الطريق للسلطات القضائية بشأن الجريمة التي وقعت وتحديد شخصية فاعلها، وبالرغم من أهمية إجراءات الاستدلال إلا أنها لا تعتبر إطلاقا من إجراءات الدعوى الجنائية ولا تؤدي حتما إليها، فهي تبقى تمهيدا لإقامتها متى استدعى الأمر ذلك، انظر في نفس المعنى:
JCL soyer, Manuel le droit Pénal et de procédure , N°470, Paris,1984, P 2441

المطلب الأول: إجراءات الاستدلال

تتم إجراءات الاستدلال عن طريق الضبط القضائي، و يقصد به تلك الإجراءات التي يتخذها ضباط الشرطة القضائية وأعوانهم في البحث والتحري عن الجرائم لمعرفة مرتكبيها، وكيفية وقوعها وإسنادها إليهم[1] ما لم يبدأ فيها بتحقيق قضائي[2] وتضفى صفة الضبط القضائي على موظفين عموميين خصهم المشرع بالقيام بأعمال الاستدلال بموجب نصوص قانونية خاصة.

وعليه سنحدد الأعوان المختصين بمباشرة إجراءات الاستدلال (الفرع الأول)، والمحكمة المختصة التي تنظر في الجرائم الجبائية (الفرع الثاني)، وإجراءات التحري والاطلاع (الفرع الثالث).

الفرع الأول: الأعوان المختصين بمباشرة إجراءات الاستدلال

وقد حدد المشرع الجزائري الأشخاص الذين يمنحون صفة الضبط القضائي في المادة 14 من قانون الإجراءات الجزائية بقوله:

" يشمل الضبط القضائي:

- ضباط الشرطة القضائية
- أعوان الضبط القضائي
- الموظفين والأعوان المنوط بهم قانونا بعض مهام الضبط القضائي"

ومن خلال هذه المادة نجد أن المشرع قد قسم هؤلاء الأشخاص بحسب اختصاصهم إلى نوعين سنحددهما من خلال هذين الفرعين:

أولا/ أعضاء الضبط القضائي ذوي الاختصاص العام

وهم الأشخاص الذين منحهم المشرع صفة الضبط القضائي، ويشمل اختصاصهم جميع الجرائم، وقد تم تحديدهم على سبيل الحصر وفقا للمادتين 15 و 19 من قانون الإجراءات

---

1) سليمان بارش ، شرح قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، دار الشهاب للطباعة والنشر، باتنة، الجزائر، 1986، ص 133.

2) المادة 3/12 من قانون الإجراءات الجزائية.

الجزائية، وبذلك فهم يتمتعون بصفة ضابط الشرطة القضائية أو عون ضبط قضائي و ضباط الشرطة القضائية هم:

- رؤساء المجالس الشعبية و البلدية.
- محافظو و ضباط الشرطة.
- ضباط الدرك الوطني من ذوي الرتب و رجال الدرك الذين أمضوا في سلك الدرك ثلاث سنوات على الأقل و تم تعيينهم بموجب قرار مشترك صادر عن وزير العدل و وزير الدفاع الوطني وبموافقة لجنة خاصة.
- مفتشو الأمن الوطني الذين لهم ثلاث سنوات خدمة على الأقل و عينوا بموجب قرار مشترك صادر عن وزير العدل و وزير الداخلية و الجماعات المحلية و بموافقة لجنة خاصة.

و أعوان الضبط القضائي هم:

- موظفو مصالح الشرطة.

ذوو الرتب في الدرك الوطني و رجال الدرك ومستخدمو مصالح الأمن العسكري الذين ليست لهم صفة ضباط الشرطة القضائية.

ثانيا/ أعضاء الضبط القضائي ذوي الاختصاص الخاص

وهم الأشخاص الذين منحهم المشرع صفة الضبط القضائي غير أن اختصاصهم لا يتعدى جرائم محددة تتعلق بالوظيفة التي يباشرونها، وقد تم تحديد هؤلاء الأشخاص أيضا على سبيل الحصر في المادتين 21 و 27 من قانون الإجراءات الجزائية، وهم:

- رؤساء الأقسام والمهندسون والأعوان الفنيون والتقنيون المختصون في الغابات وحماية الأراضي واستصلاحها.
- أعوان الإدارات والمصالح العمومية التي تناط بهم بعض سلطات الضبط القضائي بموجب قوانين خاصة.

ومن بين من خوّلهم القانون صفة الضبط القضائي موظفو مصلحة الضرائب بالنسبة للجرائم الضريبية، وموظفو مصلحة الجمارك بالنسبة للجرائم الجمركية.

يتمتع هؤلاء الأشخاص بصفة الضبط القضائي في حدود ما يتعلق بوظائفهم فقط أما بالنسبة للجرائم الأخرى التي لا تتعلق بوظائفهم فإنهم يصبحون أشخاص عاديين لا يتمتعون بصفة الضبط القضائي بالنسبة لها.

و يباشر أعضاء الضبط القضائي في حدود اختصاصاتهم وعلى اختلاف درجاتهم كافة الإجراءات التي يحددها قانون الإجراءات الجبائية، ومختلف قوانين الضرائب.

الفرع الثاني: المحكمة المختصة

يحدد قانون الضرائب والإجراءات الجبائية نطاق اختصاص الجريمة، من حيث المكان والزمان وذلك على النحو الآتي:

أولا/ الاختصاص النوعي

يوصف الاختصاص في المجال الضريبي بأنه اختصاص نوعي أو عيني، يتحدد بمناسبة ارتكاب جرائم معينة، و ليس من حيث شخص مرتكب الجريمة[1].

يحدد قانون الإجراءات الجزائية الاختصاص الأصيل أو الاستثنائي الذي يباشره أعضاء الضبط القضائي الضريبي في حالات معينة .

ويتمثل الاختصاص الأصيل لأعضاء الضبط القضائي الضريبي في القيام بجميع إجراءات البحث والتحري عن الجرائم الضريبية، و ضبط مرتكبيها، وجمع الاستدلالات اللازمة للتحقيق و التي تعتبر كتمهيد لتحريك الدعوى العمومية بشأن الجرائم المتعلقة بأعمال وظيفتهم.

أما الاختصاص الاستثنائي فيتمثل في مباشرة أعضاء الضبط القضائي الضريبي بعض اختصاصات التحقيق في حالة التلبس بشأن الجرائم الضريبية، ومما سلف فإنه لا يجوز لضباط الشرطة القضائية وأعوانهم القيام بمهمة كشف الجرائم الضريبية لأن القانون الضريبي خول هذه المهمة لأشخاص مؤهلين لذلك.

---

1) حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005، ص 201.

ثانيا/ الاختصاص المحلي

يمارس ضباط الشرطة القضائية اختصاصهم المحلي في الحدود التي يباشرون ضمنها وظائفهم الخاصة والمعتادة، إلا أنه يجوز لهم في حالة الاستعجال أن يباشروا مهمتهم في كافة دائرة اختصاص المجلس القضائي الملحقين به، أو أن يباشروا مهمتهم على كافة تراب الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية إذا طلب منهم أداء ذلك من طرف أحد رجال القضاء المختصين قانونا[1].

فهل ينطبق هذا الأمر على غيرهم ممن خولهم القانون مهمة الضبط القضائي و التابعين لمصلحة الضرائب أم لا ؟

بالنسبة للأشخاص المخولين صفة الضبط القضائي الضريبي فإن القوانين الضريبية لم تحدد صراحة الاختصاص المحلي المنوط بهم ، غير أنه يمكننا القول في هذا الصدد انه لا يمكن لموظفي الضرائب الذين لهم صفة الضبط القضائي أن يقوموا باتخاذ أي إجراء خارج المنطقة التي يمارسون فيها اختصاصهم، وإلا تجاوزوا بذلك سلطاتهم المحددة بحدود دائرة اختصاصهم، ومع ذلك فهم ملزمين بتبليغ موظفي الضرائب الذين لهم صفة الضبط القضائي الذين وقعت في دائرة اختصاصهم تلك الجريمة لأنهم ملزمين بالتبليغ عن أي جريمة كأشخاص عاديين[2].

وعليه لا يجوز لأعضاء الضبط القضائي الضريبي مزاولة عملهم خارج الاختصاص المحلي، و إلا كان عملهم معيبا و مشوبا بالبطلان[3].

غير أنه يجوز لأعوان الضرائب المخولين صفة الضبط القضائي ملاحقة مرتكب الجريمة الضريبية حتى خارج اختصاصهم المحلي إذا كان للمكلف بالضريبة مؤسسة يقع مقرها

---

1) انظر المادة 16 من قانون الإجراءات الجزائية.

2) وفاء شيعاوي، **جريمة التهرب الضريبي**، مذكرة ماجستير، تخصص قانون أعمال، جامعة عنابة، كلية الحقوق، 2002، ص 94.

3) مجدي محمد علي الخولي، **جريمة التهرب الضريبي**، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة ،كلية الحقوق، 1995، ص 297.

الرئيسي في دائرة اختصاصهم و تقع فروعها خارج اختصاصهم المحلي، و ذلك بالتعاون مع أعوان الضرائب المخولين صفة الضبط القضائي الذي وقعت الجريمة في دائرة اختصاصه[1].

ثالثا/ الاختصاص الزماني

تظل صفة الضبط القضائي لصيقة بضباط الشرطة القضائية ذوي الاختصاص العام، فلا يتجردون من هذه الصفة حتى خارج أوقات العمل الرسمية ما لم يتم وقفهم عن العمل أو منحهم إجازة إجبارية[2].

فهل ينطبق هذا الأمر على المخولين صفة الضبط القضائي من موظفي مصلحة الضرائب؟

يختلف الأمر بالنسبة لأعضاء الضبط القضائي الضريبي ذوي الاختصاص الخاص والذي يتحدد بضبط الجرائم المتعلقة بوظيفتهم فقط.

ولما كانت وظيفتهم تتم في وقت معين فإن اختصاصهم يتقيد بأوقات مباشرة عملهم والساعات المحددة لذلك، فلا يجوز لهم تجاوز الوقت المحدد قانونا[3].

وبالرغم من ذلك فإن بعض الفقهاء[4] يرى أن صفة الضبط القضائي تبقى لصيقة بموظفي الضرائب الفنيين حتى خارج أوقات العمل الرسمية لأنه يفترض في تحديد ساعات العمل الرسمية أنه الحد الأدنى فلا مانع من مواصلة العمل بعد انتهاء الوقت المحدد ومباشرة كل السلطات المخولة له خلال ساعات العمل الرسمية، فلا يحق بذلك للمكلف بالضريبة منع موظف الضرائب المخول صفة الضبط القضائي من مباشرة عمله بحجة أن وقت عمله قد انتهى.

1) انظر قضية الغش الجبائي، ملحق رقم 1، مشار إليها في هامش 2 من مذكرة الماجستير للباحثة، المرجع السابق، ص 94.

2) أنظر المادة 23 من قانون الإجراءات الجبائية.

3) نقض 1973/11/05، مجموعة أحكام النقض(س 24 ق 213)، ص 1023، مشار إليه في حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، الجزء1، مرجع سابق، ص 202.

4) حسني الجندي، مرجع سابق، ص 204.

غير أنّه وفي نفس الوقت يجب احترام مواعيد العطل والأعياد الرسمية التي تقررها الدولة، ولا يجوز أن يقوم موظف الضرائب المخول صفة الضبط القضائي بمباشرة مهامه خلالها إلا إذا كلف من جهة رسمية بالقيام بذلك و بموافقة المكلف بالضريبة و بشرط أن تقتضي السرعة أو الضرورة اتخاذ ذلك العمل، وإلاّ كان تصرف الموظف محاطا بالشك والريبة مما قد يضعف الدليل المستمد من مباشرته للعمل في تلك الأوقات، ويترك تقدير هذه الأمور للقاضي.

ونحن نؤيد ما ذهب إليه هذا الرأي نظرا لأن اكتشاف جرائم التهرب الضريبي وغيرها من الجرائم لا يمكن تقييده بأوقات العمل الرسمية فقط لاسيما إذا كان من الضروري استمرار موظفي الضرائب بالبحث والتحري لكشف أي غش أو تزوير في أوراق ومستندات المكلف بالضريبة حتى بعد انتهاء ساعات العمل الرسمية.

الفرع الثالث: إجراءات التحري و الإطلاع

يقوم أعضاء الضبط القضائي المحددين في المادة 14 من قانون الإجراءات الجزائية بالمهام المنوطة بهم قانونا وفي حدود السلطات المقررة لهم.

وبما أن المشرع الجبائي لم يحدد هذه الاختصاصات والسلطات لأعضاء الضبط القضائي في الجرائم الجبائية فإنه يتم الرجوع للقواعد العامة في قانون الإجراءات الجزائية.

وكما سبق القول فإن الاستدلالات هي مرحلة سابقة على تحريك الدعوى الجنائية وتقوم على جمع المعلومات عن الجريمة ومرتكبيها لتسهيل مهمة التحقيق الابتدائي و المحاكمة.

ومن خلال استقراء نصي المادتين 17 و 18 من قانون الإجراءات الجزائية يمكن أن نحصر هذه الإجراءات فيما يلي:

أولا/ تلقي البلاغات و الشكاوى

لقد ألقى المشرع في قانون الإجراءات الجزائية واجب قبول البلاغ أو الشكوى على رجال الضبط القضائي بما فيهم موظفي و أعوان إدارة الضرائب المنوط بهم مهام الضبطية القضائية.

و المقصود بالشكوى هو التظلم عن سوء فعل و غالبا ما تصدر من نفس الشخص المتضرر أو أحد أقاربه شفهيا قصد متابعة الجاني، كما يمكن تقديمها كتابة من الشخص المعنوي المتضرر من الجريمة أو محاميه، وأما البلاغ فالمقصود به الإخبار عن الجريمة سواء حصل ذلك من شخص مجهول أو معلوم، وسواء من المجني عليه أو من غيره، كما يستوي أن يكون من جهة عمومية أو خاصة شفاهة أو كتابة، و سواء عن طريق الهاتف أو الصحف أو أيه وسيلة من وسائل الإعلام[1].

و قد فرض القانون على كل شخص يصل إلى علمه وقوع الجريمة أن يقدم عنها بلاغا للنيابة العامة أو لأحد مأموري الضبط القضائي، كما فرض على أعضاء الضبط القضائي قبول البلاغات التي ترد إليهم في شأن مختلف الجرائم، ولا يوجد فرق في كون الجريمة المشكو منها خطيرة أو بسيطة، كاملة أو ناقصة، شفهية أو كتابية.

فبالنسبة للجرائم الجبائية فإنها تصل إلى علم موظف الضرائب بعدة طرق:

فقد يبلغ هذا الموظف من أحد الأفراد العاديين أو من أحد ضباط الشرطة القضائية بمعلومات ضد بعض التجار تدل على وقوع جريمة ضريبية أو تساعد على الكشف عنها كما يتضمن البلاغ معلومات عن مزاولة أحد الأشخاص لنشاط معين خاضع للضريبة دون دفعه لها أو إخفاءه جزء كبير من الأرباح عن مصلحة الضرائب.

وقد يكتشف موظف الضرائب بنفسه الجريمة الضريبية أثناء قيامه بوظيفته كأن يكتشف الغش والتحايل في دفاتر المكلف بالضريبة أثناء قيامه بفحص للدفاتر و الإطلاع عليها.

كما قد تقوم السلطة القضائية بإطلاع الإدارة الضريبية على كل المعلومات التي تحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الضريبي أو أية مناورة كانت نتيجتها الغش أو التملص من الضريبة، سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية حتى و إن أفضى الحكم انتفاء وجه الدعوى[2].

---

1) جيلالي بغدادي، التحقيق، دراسة مقارنة نظرية و تطبيقية، الطبعة 1، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 1999، ص ص 23، 24.

2) انظر المادة 67 من قانون الإجراءات الجبائية.

ورغم أن المادتين 32 و 42 من قانون الإجراءات الجزائية قد أوجبتا على أعضاء الضبط القضائي أن يرسلوا التبليغات والشكاوى التي تصلهم إلى النيابة العامة، إلا أن هذا لا ينطبق على تلك التي يتلقاها موظفو مصلحة الضرائب، لأن الدعوى الجنائية بالنسبة لجريمة التهرب الضريبي يتوقف على تقديم طلب من مصلحة الضرائب إلى النيابة العامة، وعليه من غير المجدي إرسال البلاغات المتعلقة بهذه الجريمة إلى النيابة العامة ثم قيام هذه الأخيرة بإعادتها لمصلحة الضرائب لتقدم مرة أخرى طلب إلى النيابة العامة لتحريك الدعوى العمومية.

ثانيا/ التحري و الإطلاع

حسبما قضت به المادة 17 من قانون الإجراءات الجزائية فإنه يقع على عاتق أعضاء الضبط القضائي واجب البحث والتحري بعد وقوعها والتحقق منها، وبالنسبة لأعضاء الضبط القضائي الضريبي فهم ملزمين بعمل التحريات اللازمة عن المكلف بالضريبة لمعرفة مصدر ثروته و حدود نشاطه ورقم أعماله وقيمة أرباحه ونفقاته للتحقق من قيامه بجريمة التهرب الضريبي، وبالتالي معرفة المبالغ المتهرب من دفعها.

ويقوم موظف مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبط القضائي بعد تلقي البلاغات والشكاوى وقيدها بدفتر خاص بذلك بجمع الاستدلالات وإجراءات التحريات والبحث عن مصادر الإرادات للمكلف بالضريبة، وعما يقوم به من نشاط لم يخطر به مصلحة الضرائب، وذلك بالرجوع إلى ملفه الضريبي الموجود بالإدارة الضريبية المختصة، ومن الإقرارات الضريبية التي قدمها لها.

ويسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتفحص الوثائق والمعلومات [1] الموجودة بدفاتر المكلف ومستنداته والتي تعبر عن كل أسراره المهنية ومن شأن الإطلاع على الدفاتر التجارية للمكلف بالضريبة التحقق من عدم استطاعة المكلف إثبات ما يخالف الثابت بتلك الدفاتر عن الإقرار.

1) نظر المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية.

فإذا حدث تغيير في الحقيقة بتحقيق التهرب من عبء الضريبة واستوجب مساءلته قانونيا بتحريك الدعوى الجنائية قبله، و أما إذا كانت عن إهمال فإن ذلك لا يستوجب مساءلته حتما [1] و سلطة أعوان الإدارة الجبائية في الإطلاع لا تقتصر على الدفاتر والمستندات الموجودة لدى المكلف فقط إنما تمتد إلى جهات أخرى، دون أن يحق لهذه الجهات الاحتجاج بالسر المهني، ورفض تقديم هذه الدفاتر والمستندات لإدارة الضرائب للإطلاع عليها [2] و الهيئات التي يتوجب عليها تقديم الوثائق الموجودة في حوزتها لأعوان الإدارة الجبائية للإطلاع عليها وفقا لقانون الإجراءات الجبائية [3] هي:

- إدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة.
- المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات.
- المؤسسات أو الهيئات أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية.
- الجهات القضائية المدنية والإدارية والجزائية.
- الهيئات المودع لديها سجلات الحالة المدنية أو جداول الضرائب أو السندات العمومية، أو دفاتر المخازن العمومية.
- الموثقين و المحضرين وكتاب الضبط وكتاب الإدارات المركزية والمحلية.
- المؤسسات أو الشركات والقائمين بأعمال الصرف والمصرفيين، وأصحاب العمولات، والقائمين بإدارة الأموال، و دفع إيرادات عن القيم المنقولة.
- الأشخاص أو الجمعيات أو الشركات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة .
- المؤسسات و الشركات و المؤمنين و شركات التأمين و مقاولي النقل
- المؤسسات أو الهيئات التي تدفع أجور أو مرتبات أو أتعاب، أو تقبض أو تسير أو توزع أموال لحساب أعضائها.

1) حسن صادق المرصفاوي، مرجع سابق، ص ص 251 ، 252.

2) انظر المادة 1/46 من قانون الإجراءات الجبائية، و المادة 61 /2 من ذات القانون.

3) انظر المواد من 46 إلى 53 من نفس القانون.

– كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من اجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية أو الشراء باسمها بصفة اعتيادية نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لإعادة بيعها.

وعليه يمكن لأعوان الضرائب أن يطلبوا من كل هذه الهيئات جميع المعلومات التي يرونها ضرورية للقيام بمهمتهم من دون أن يحتج عليهم بالسر المهني، تحت طائلة تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 62 و 63 من قانون الإجراءات الجبائية، و المتمثلة في غرامة جبائية تتراوح بين 5000 دج إلى 50000 دج و تلجئه قدرها 100دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات رفض تقديم المعلومات و السماح لأعوان الضرائب بالإطلاع و ينتهي سريانها يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل عون مؤهل على أحد دفاتر المعني تثبت أن إدارة الضرائب قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق المعينة[1].

ولكي يتسنى لموظفي مصلحة الضرائب ذوي صفة الضبطية القضائية القيام بالاطلاع يلزم تحقق أمرين:

– **الأمر الأول:** التزام الممول باستقبال موظف مصلحة الضرائب في محل مزاولة نشاطه سواء كان محلا تجاريا أو مصنع أو غيرهما.

– **الأمر الثاني:** تمكين موظف مصلحة الضرائب من الإطلاع على كل الدفاتر والمستندات و الوثائق التي يطلبها.

ولكن يثور التساؤل عما إذا كان الالتزام بإطلاع الموظف المذكور على ما لدى المكلف من دفاتر ووثائق ومستندات تجارية، يقتصر على أماكن مباشرة نشاطه فقط، أم يجوز له الاطلاع على هذه المستندات و لو كانت في أماكن أخرى ؟

---

1) في حالة رفض الهيئات العامة أو الخاصة الاطلاع على الوثائق اللازمة يحرر عون الضرائب محضر الرفض، ثم يقدم المدير الولائي للضرائب عريضة للمحكمة الإدارية المختصة إقليميا، والتي تثبت في القضايا الاستعجالية فيتم النطق بالغرامة و بعد أن تبلغ نسخة من العريضة للأطراف من طرف كاتب ضبط المحكمة الإدارية يقوم قابض الضرائب بتحصيل الغرامة.

ورغم أن الإطلاع إجراء خاص لا يمنح أصلا إلا لسلطة قضائية تباشر التحقيق سواء كانت النيابة العامة أو قاضي التحقيق و لكنه استثناء أجيز لأعضاء الضبط القضائي مباشرته إذا اقتضى الأمر ذلك [1].

ومع ذلك و نظرا لسرية الأعمال التي يقوم بها المكلف و يدونها في دفاتره و مستنداته فقد جعل المشرع حق الإطلاع عليها مقصورا على أشخاص معينين، فلم يجز بذلك لأي موظف من موظفي مصلحة الضرائب ممارسة هذا الحق إنما قصره على الموظفين الفنيين فقط، لأنهم من جهة أدرى بإجراءات الإطلاع وكشف أي مخالفات أو غش في دفاتر المكلف ومستنداته، ومن جهة أخرى لتجنب تفشي أسرار المكلف بين جميع موظفي مصلحة الضرائب مما يؤدي إلى احتمال تسربها إلى منافسيه مما قد يشكل خطرا على نشاطه التجاري أو الصناعي[2].

وعليه لا يمكن إجراء التحقيق في المحاسبة أو القيام بتحقيق معمق في الوظيفة الشاملة للمكلف إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتب مراقب على الأقل[3].

والأصل انه يجوز للمراقب أن يجري الإطلاع على المستندات و الدفاتر و المحرزات في مقر نشاط المكلف أو في المكان الذي توجد فيه هذه المستندات، و ذلك حتى لا يحمل المكلف بالضريبة مشقة حمل تلك الدفاتر والمستندات إلى مصلحة الضرائب لتفادي احتمال إتلافها أو ضياعها إذا ما تكدست مع غيرها ، فضلا على مراعاة الحفاظ على استمرار عمل المكلف وعدم تضييع وقته في نقل دفاتره إلى مصلحة الضرائب.

غير أنه ومن خلال نص المادة 1/20 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أن: " التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية يجب أن يتم بعين المكان ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة ، يوجهه كتابيا و تقبله المصلحة، و أما في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المحكمة ".

يتبين لنا أنه يجوز استثناءا لأعوان الضرائب الإطلاع على دفاتر المكلف ومستنداته والتحقق فيها في مصلحة الضرائب وذلك في حالتين:

1) انظر المادة 84 قانون الإجراءات الجزائية.

2) لمزيد من التفصيل انظر: وفاء شيعاوي، مرجع سابق، ص 101 وما بعدها.

3) انظر المادة 2/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

الحالة الأولى: إذا وجه المكلف بالضريبة طلب كتابي إلى مصلحة الضرائب يصرح فيه برغبته في نقل دفاتره و مستنداته و جميع الوثائق المحاسبية التي يطلبها أعوان الضرائب إلى مصلحة الضرائب للإطلاع عليها و التحقيق فيها.

الحالة الثانية: إذا أقرت مصلحة الضرائب بوجود قوة قاهرة على إثرها قام المكلف بنقل دفاتره ووثائقه المحاسبية إلى مصلحة الضرائب للإطلاع عليها و التحقيق فيها ليؤكد على حق الموظف أو المراقب في الإطلاع على دفاتر و مستندات المكلف في أي مكان تتواجد به، وعليه إذا كانت هذه الأخيرة موجودة لدى محاسب فمن من حقه الانتقال إلى مكتب هذا المحاسب للإطلاع والتحقيق .

فيتسع بذلك نطاق تطبيق حق الإطلاع إلى كل أماكن وجود دفاتر وأوراق ومستندات التاجر، ولا يقتصر على مكان ممارسة نشاطه فقط.

ولكن يبقى السؤال المطروح عن نطاق تطبيق حق الإطلاع من حيث الزمان، أي هل يحق لأعوان الضرائب ممن لهم سلطة الإطلاع القيام بذلك في كل وقت ؟

لقد جاءت المادة 18 في فقرتها الثانية من قانون الإجراءات الجبائية بالإجابة على هذا السؤال، فأعطت لأعوان الضرائب المراقبين حق ممارسة الرقابة على المؤسسات خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها[1].

فحق الإطلاع يرتبط بقيام صفة الضبطية القضائية لدى موظف إدارة الضرائب المختص، فهو في الأصل يرتبط بساعات العمل العادية، إذ يجوز له الإطلاع خلال هذه الساعات، و يلتزم المكلف بتمكين هذا الموظف من الإطلاع على ما لديه من مستندات، وبالتالي لا يجوز للمراقبين مباشرة هذا الحق أيام العطل سواء كانت عطل رسمية كأيام الأعياد الدينية أو الوطنية أو العطل الخاصة كيومي الخميس و الجمعة.

وما يدعو في هذا الصدد للتساؤل هو هل يحق للموظف الضريبي متابعة أو مواصلة الإطلاع حتى بعد انتهاء ساعات عمله؟

1) المادة 2/18 من قانون الإجراءات الجبائية.

رغم أن البعض[1] يرى أنه يجوز الامتداد الزمني بتجاوز هذه الساعات في حالة توافر الضرورة والاستعجال وفي حالة اكتشاف الموظف خلال ساعات العمل حالة تثير شبهه ارتكاب المكلف لجريمة ضريبية، وفي الحالتين يجوز لموظف المصلحة ذي الصفة استثناء أن يواصل أو يستمر في عمله حتى و لو تجاوز ساعات العمل العادية سواء له أو للمكلف .

و يثبت الموظف المختص هذا الإطلاع، وما اكتشفه أثناءه في محضر أعماله، ويوقع عليه مع المكلف، كما يجوز له ضبط المستند المحرر و تحريره.

فلا يجوز بذلك للمكلف منع الموظف المختص من مباشرة عمله، حتى بعد ساعات العمل، طالما توافرت حالتي الاستعجال و الضرورة.

غير أنه في رأينا لا يستطيع الموظف تجاوز ساعات عمله المحددة قانونا حتى لو كانت بصدد الإطلاع على دفاتر المكلف واكتشف فيها بعض المخالفات، فلا يجوز له أن يواصل عمله في المراقبة والتحقيق إذا انتهت ساعات عمله الرسمية بحجة أنها إحدى حالات الضرورة، أو أنه يتوجب عليه الاستعجال خوفا من ضياع الدليل على غش المكلف و مخالفته للأحكام الجبائية، لأنه لو سلمنا بذلك لكان هذا الأمر ذريعة للمراقبين في تجاوز ساعات عملهم، ولكان قرينة على تواطئهم مع المكلفين المتهربين بحيث يمكنهم التحايل في الأمور المحاسبية والتقنية في دفاتر ومستندات المكلف بالضريبة.

ورغم أن ساعات العمل الرسمية المحددة للموظفين داخل أماكن عملهم هي 08 ساعات، إلا أنه بالنسبة لأعوان الإدارة الجبائية بوصفهم أحد أعضاء الضبط القضائي فقد حدد لهم المشرع الجبائي[2] أوقات خاصة بهم لممارسة حقهم في الرقابة على مختلف المؤسسات والمحلات المهنية فجعل عملية الرقابة و التحقيق تتم :

- من أول أكتوبر إلى 31 مارس من الساعة 6 صباحا حتى الساعة الثامنة مساء.
- من أول أبريل إلى 30 سبتمبر من الساعة 5 صباحا حتى الساعة الثامنة مساء.

---

1) حسني الجندي، مرجع سابق، ص .219

2) انظر المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

وبالنسبة للأشخاص القائمين بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة فقد حدد القانون لأعوان الضرائب المراقبين الحق في الدخول للمحلات ذات الاستعمال المهني و وسائل نقل البضائع وكذا حمولتها خلال ساعات النشاط ومن الساعة الثامنة صباحا إلى الساعة الثامنة مساء.

والملاحظ أن المشرع حدد ساعات العمل للمراقبين بالنسبة للمؤسسات والمحلات التي تمارس نشاطها نهارا، ولكن ماذا عن تلك التي تمارس نشاطها ليلا، فهل تستبعد من المراقبة باعتبار أنها تبدأ بالعمل بانتهاء عمل المراقبين ؟

نظرا لأن حق الإطلاع و المراقبة يقع على جميع المؤسسات و المحلات التي تقوم بممارسة نشاط تجاري أو صناعي بهدف الحفاظ على حق الدولة في استيفاء الضريبة و مكافحة كل أشكال التهرب منها، فقد منح القانون استثناء لأعوان الضرائب المراقبين الحق في الدخول ليلا إلى المصانع ومعامل التقطير، والمؤسسات الأخرى التي لا تمارس نشاطها إلا ليلا مثل دور السينما و الملاهي العمومية وبعض الورشات، والقيام بالرقابة عندما تكون هذه المؤسسات مفتوحة للجمهور أو عندما يتبين من تصريحات الصناعيين و التجار أن مؤسساتهم في مرحلة النشاط[1].

ورغم أن المشرع الجبائي حدّد ساعات المراقبة التي تتم في المحال و المؤسسات التي تمارس نشاطها نهارا، إلا أنه لم يحدد ذلك بالنسبة لتلك التي تمارس نشاطها ليلا، فهل يحق لأعوان الإدارة الضريبية المراقبين القيام بالمراقبة في مثل هذه الأماكن طوال الليل أم لغاية انتهاء النشاط ؟ أو هل يمكن القياس على ساعات العمل النهارية ؟

نرى بأنه رغم إغفال المشرع تحديد ساعات المراقبة الليلية إلا أنها تبدأ بانتهاء وقت المراقبة النهارية و تنتهي بابتدائها.

هذا بالنسبة لتحديد وقت الإطلاع أو ساعات المراقبة و التحقيق المسموح بها للمراقب، أما بالنسبة للمدة المستغرقة في ذلك، فإن المشرع لم يجعل مباشرة هذا الحق مقتصرا أو محصورا في زيارة واحدة، خصوصا أمام كثرة الدفاتر و المستندات و الأوراق الضريبية التي

1) انظر المادة 24 من قانون الإجراءات الجبائية.

تتطلب أكثر من مرة للتحقيق في محاسبتها، و في نفس الوقت لم يجعل المشرع هذا الحق مطلقا حتى لا يسيء الموظف المختص استعمال هذا الحق مما يضر بالمكلف.

ولهذه الأسباب فقد أوجب المشرع من خلال نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، ألا تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الوثائق والدفاتر المحاسبية أكثر من أربعة أشهر، وهذا تحت طائلة بطلان الإجراء بالنسبة :

- مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.
- و لكل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2000.0000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.

و تمتد مدة التحقيق إلى ستة أشهر بالنسبة:

- لمؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها لا يفوق 5000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.
- و لكل السنوات الأخرى إذا كان رقم أعمالها لا يفوق 10.000.00 دج لكل سنة مالية يحقق فيها.

ويجب ألا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى سنة واحدة[1] في باقي المؤسسات التي تقوم بتأدية الخدمات و يفوق رقم أعمالها 5000.000 دج، والمؤسسات الأخرى التي يفوق رقم أعمالها 10.000.000 دج لكل سنة مالية.

كذلك بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل فلا يمكن أن يتجاوز سنة واحدة اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق[2].

---

1) انظر المادة 5/20 من قانون الإجراءات الجبائية، إلا أن مدة المراقبة المحددة في المادة 5/20، لا تنطبق في حالة استعمال مناورات تدليسية، أو في حالة تقديم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق.

2) انظر المادة 4/21 من قانون الإجراءات الجبائية.

ولم يحدد المشرع الزمن اليومي للإطلاع ماعدا ما يتم داخل المستودعات حيث لا يحق لأعوان الضرائب ممارسة حقهم في الإطلاع لمدة تتجاوز 04 ساعات[1]، وأمام هذا السكوت نستطيع القول أن أعوان الضرائب يقومون بالتحقيق في الدفاتر والمستندات ويستغرقون الزمن الكافي لكشف مدى إتباع الأحكام الجبائية، شرط ألا يتجاوزوا ساعات العمل المحددة طبقا للمادة 23 والمادة 4/33 السالف ذكرهما.

ولا يعد دخول المستودعات أو المحال الذي يهدف إلى ضبط أدلة معينة في جريمة يدور حولها التحقيق من قبيل أعمال التفتيش، وإنما هو إجراء من إجراءات التحري والاستدلال خوله قانون الإجراءات الجبائية لأعوان الضرائب ممّن لهم صفة الضبطية القضائية بهدف ضمان تطبيق هذه المحال للقوانين و اللوائح و الكشف عن مختلف الجرائم الجبائية.

ولكن هل حق المراقب في الإطلاع مطلق، أي بدون قيود ؟

من خلال مختلف نصوص قانون الإجراءات الجبائية يتبين لنا أن المشرع أجاز لموظف مصلحة الضرائب الذي له صفة الضبطية القضائية الإطلاع على ما يلي:

1- الدفاتر الإجبارية وكل المستندات والمحررات والوثائق والدفاتر والأوراق الملحقة بها والموجودة لدى المكلف سواء بمقر عمله أو في أي مكان آخر.

2- البيانات المتعلقة بقوائم العملاء و الموردين، و بحساباتهم و ودائعهم.

3- الوثائق اللازمة لربط الضريبة.

غير أن حق الموظف المختص بالإطلاع غير مطلق و إنما مقيد بثلاث قيود تمثل في:

1- قيد مكاني: لا يجوز للمراقب و هو يمارس حق الإطلاع في محل المكلف الدخول إلى المكان المخصص لراحته و نومه، لأن هذا الجزء من المحل يأخذ حكم المنزل ودخوله بدون إذن يعتبر مساس بحرمة المنزل.

2- قيد زماني: لا يجوز للمراقب ممارسة حق الإطلاع خارج أوقات العمل العادية، أو التي يباشر فيها المكلف عمله.

3- قيد غائي: لا يجوز للمراقب الدخول إلى محل المكلف إلا إذا كان ذلك قصد:

---

1) انظر المادة 5/20 من نفس القانون.

* الإطلاع على ما لدى المكلف من دفاتر ومستندات ووثائق ومحررات بغرض ربط الضريبة.

* كشف محاولة المكلف التهرب من أداء الضريبة متى توفرت لدى مصلحة الضرائب أسباب جدية على قيام هذا التهرب من جانب المكلف بالضريبة.

والسبب في وضع هذه القيود هو عدم الخلط بين حق الإطلاع وحق التفتيش، والفرق بينهما يكمن في أن الأول مخول لأعوان الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية بدون وجوب الحصول على إذن، ويلزم المكلف بتقديم الدفاتر والمستندات إلى المراقب للإطلاع عليها، في حين التفتيش يكون بناء على إذن حتى يتمكن المفتش من القيام بكل إجراءات التفتيش ولو بدون رضا المكلف.

ولكن قد يكتشف موظف الضرائب المختص أثناء مباشرة حق الإطلاع جريمة من الجرائم الضريبية، أو يحوز أشياء تشكل جريمة فيكون له مباشرة الإجراءات التي يمنحها القانون لمأمور الضبط القضائي عند ضبط جريمة في حالة تلبس، ويكون مباشرته لهذه الإجراءات على أساس توافر حالة التلبس بالجريمة، و ليس على أساس حق الدخول في المحل أو مقر العمل[1].

ويتعين على موظف الضرائب الذي منح صفة الضبط القضائي أثناء مباشرته حق الإطلاع الالتزام بإجراءات المنصوص عليها قانونا، كما يجب أن يقوم المراقب في المرحلة التمهيدية للإطلاع أو الفحص بإعداد برنامج للإطلاع على حسابات المؤسسة بغرض تسهيل مهمته، وتحديد الخطوات التي سيقوم بها عند قيامه بعملية المراقبة لتحديد النقاط التي ستكون محل اهتمامه وذلك لتوفير الوقت والجهد[2].

1) حسني الجندي، مرجع سابق، ص228.

2) محمد حامد عطا، الفحص الضريبي للأنشطة، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، مصر، (بدون تاريخ)، ص 165.

ويشمل الإطلاع عملية المراقبة والتحقيق[1] أي أن عون الضرائب الذي يباشر إجراءات الإطلاع والتأكد من صحتها وكذا التحقق من دقة القيود المحاسبية الموجودة في الدفاتر والوثائق ومقارنتها مع المستندات الثبوتية لكشف أي نوع من أنواع الغش و التحايل.

والملاحظ أن القوانين الجبائية لم تشترط أن يحصل الإطلاع بعد الترخيص به من المدير العام لمصلحة الضرائب، لكن هذا لا يمنع من أن يصدر هذا الأخير قرارا بتخويل حق الإطلاع للموظفين الذين لهم صفة الضبط القضائية.

ونحن نرى أن عدم اشتراط الترخيص بالإطلاع الهدف منه تسهيل الإجراءات وسرعتها وعدم تعقيدها.

إلا أنه لا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الشروع في عملية الإطلاع وإجراء أي تحقيق في المحاسبة، أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين للضريبة على الدخل[2] دون أن تعلم المكلف بذلك مسبقا[3] ويتم إعلام المكلف بالضريبة عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول، ويجب أن يكون هذا الإشعار مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته، أو في وضعيته الجبائية[4].

كما تعطي الإدارة الجبائية للمكلف مدة 10 أيام – كحد أدنى– ابتداء من تاريخ استلام الإشعار ليقوم فيها بتحضير دفاتره وكل مستنداته المحاسبية محل التحقيق، ولا يمكن البدء في فحصها من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير، وبالنسبة لأجل التحضير فيما يخص التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة للشخص الطبيعي فتقدر بـــ 15 يوما ابتداء من تاريخ الاستلام[5] كأجل أدنى، غير أن منح هذه الآجال حسب رأينا من شأنه أن يؤدي إلى قيام المكلف

---

1) Saidani Mohamed, **Les voies et Moyens de lutte contre la fraude fiscal**, Direction des recherches et vérifications, Algérie,1999, P4-11.

2) وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة، والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، وهذا حسب مفهوم المادة 6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3) أنظر المادة 4/20 والمادة 3/61 من قانون الإجراءات الجبائية.

4) أنظر المادة 3/21 من نفس القانون.

5) أنظر المادة 4/20 من نفس القانون.

بإخفاء أدلة الجريمة وبالتبعية إعاقة عمل التحقيق، ويجب أن يتضمن الإشعار بالتحقيق المعلومات التاليـــة:

- ألقاب وأسماء المحققين.
- رتب المحققين.
- تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها.
- الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية.
- الوثائق الواجب الإطلاع عليها.

كما يجب أن يشير الإشعار صراحة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة، وهذا تحت طائلة بطلان الإجراء.

وفي حالة استبدال أو تغيير المحققين فيجب إعلام المكلف بذلك، وإعلامه هنا ليس على سبيل الاستئذان منه وإنما على سبيل إعلامه فقط، أي أن سلطة اختيار المحققين تعود للإدارة الضريبية، وعلى المكلف قبول اختيارها ويبقى حقه مقتصرا فقط على معرفة الشخص المخول قانونا بالتحقيق معه.

لقد فرض المشرع على الإدارة الجبائية قبل القيام بإجراء الإطلاع أن تعلم المكلف بالضريبة وهذا لمصلحة المراقب من جهة ومصلحة المكلف من جهة أخرى.

فبالنسبة للأول يسهل عليه القيام بتحرياته لأن المكلف قد حضر له مسبقا الدفاتر والمستندات وجميع الأوراق الضريبية محل الإطلاع، فلا يبقى أمامه سوى مراقبتها والتحقق من صحتها ولا يضيع بذلك الوقت في البحث عنها وإحضارها.

أما بالنسبة للثاني فإعطائه مهلة لتحضير دفاتره ومستندات يسمح له بتنظيمها وضبط حساباتها وجمع كل المبررات والوثائق الثبوتية، وبهذا يكون مستعدا لمواجهة التحقيق بدون أن يفاجأ بذلك.

وبالرغم من أن الأصل هو إعلام المكلف بإجراء الإطلاع مسبقا، إلا أنه قد تحدث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، وفي هذه الحالة يجب أن يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية

عملية المراقبة شرط ألا تتم عملية التحقيق الموضوعية في الوثائق المحاسبية إلا بعد مرور 10 أيام يقوم فيها المكلف بجميع التحضيرات التي سبق الإشارة إليها.

وكما قلنا سابقا وحسبما قضت به المادة 20 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية فإن أعوان الإدارة الجبائية يقومون بإجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة والقيام بكل التحريات الضرورية من أجل تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

وإذا رأى العون المحقق ضرورة إعادة التقويم[1]، فيجب أن يرسل أو يسلم إشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، ويجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا بقدر كاف و معللا بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو الإعلان عن قبوله بها.

كما يجب –تحت طائلة البطلان– أن يشير الإشعار بإعادة التقويم إلا أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها[2].

ويتمتع المكلف بالضريبة بأجل 40 يوما ليرسل بملاحظاته أو قبوله، ويعد عدم الرد في الأجل بمثابة قبول ضمني، إلا أنه قبل انقضاء أجل هذا الرد يجب على العون المحقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ، إذا طلب هذا الأخير ذلك، كما يمكنه بعد الرد الاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا تبين له أن سماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية[3].

وفي حالة رفض العون المحقق لملاحظات المكلف بالضريبة ينبغي أن يعلمه بذلك من خلال مراسلة تكون كذلك مفصلة ومبرّرة[4].

---

1) إعادة التقويم وهو الإجراء الذي تقوم به إدارة الضرائب لتعديل أو تغيير أسس فرض الضريبة والذي تقوم به أثناء إجراء عملية التحقيق في التصريحات أو المحاسبة وكذا بالنسبة للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية(VASFE) ويتم ذلك بإسهام المكلف في تحديد أساس الضريبة وتقديم جميع ملاحظاته.

2) أنظر المادة 6/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

3) أنظر المادة 6/20 و المادة 5/21 من القانون نفسه.

4) ارجع إلى نفس المادتين السابقتين.

أما في حالة القبول الصريح فيصبح أساس فرض الضريبة محددا نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا إذا اكتشف المحقق أن المكلف قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن للمكلف الاعتراض عليه عن طريق الطعن[1].

بعد أن تنتهي الإدارة الجبائية –عن طريق العون المحقق – من إجراءات التحقيق فإنه لا يمكنها أن تشرع في تحقيق جديد لنفس الضريبة وفي نفس الفترة، إلا إذا استعمل المكلف مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة أثناء التحقيق[2].

رابعا/ تحرير محضر بالإجراءات

يقوم موظف الضرائب الذي له صفة الضبط القضائي بإثبات جميع الإجراءات التي باشرها في محضر، والذي يسجل فيه أيضا رفض المكلف تقديم المحاسبة أو رفضه لإمضاء المحضر[3].

وأخيرا يجب على الإدارة الجبائية بعد تحديد أسس فرض الضريبة إثر التحقيق في المحاسبة تبليغ النتائج للمكلفين حتى في حالة عدم إجراء إعادة تقويم أو رفض للمحاسبة[4].

مما سبق نخلص إلى أن حق الإطلاع يضمن للإدارة التوصل لمراقبة محاسبة المكلف، وبالتالي التوصل إلى معرفة كل المعلومات الهامة بفحص المستندات المحاسبية والوثائق الثبوتية[5]، وتكمن أهمية المراقبة الجبائية في النقاط الآتية[6]:

---

1) أنظر المادة 7/60 من قانون الإجراءات الجبائية.

2) أنظر المادة 8/60 والمادة 6/61 من نفس القانون.

3) أنظر المادة 9/60 من نفس القانون.

4) أنظر المادة 82 من نفس القانون.

5) -Martinez Jean Claude, La Fraude Fiscale, 1ere édition, Presse Universitaire de France, Paris, 1984 , P 99.

- Wilfrid Jean Didier, Doit Pénale des affaires, 2eme édition, Dalloz Delta, Paris, 1996, P184 et 185.

6) Défi Juris, Quand Le Fisc Vous Contrôle, Anticiper un Contrôle Fiscal Gérer La Procédure et Réagir en Cas de Redressement, 2éme édition, Paris, 2002, p XVI.

- ضمان التنسيق والاستمرارية في نظام التصريح الجبائي، والذي يتمثل في الردع الذي يتم عن طريق المراقبة الجبائية مما يجعل المكلفين بالضريبة يتجنبون إغفال بيانات التصريح أو ارتكاب أخطاء فيه لوجود الجزاء الذي لا يأخذ بعين الاعتبار حسن النية.
- ضمان مساواة المواطنين أمام الضريبة، واحترام المنافسة المشروعة بين المؤسسات.
- ترسيخ غاية المراقبة الجبائية والمتمثلة في الحفاظ على أموال الخزينة العامة.

فالمراقبة الجبائية هي نتيجة حتمية للنظام التصريحي، والتي تضع المكلف في مواجهة ميكانيزمات فرض الضربة، والأهم هو توطيد الثقة بينه وبين الإدارة الجبائية التي تقدر وتفرض الضريبة من خلال الإقرارات والتصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة[1].

وعادة تمر المراقبة الجبائية بثلاث مراحل:

- **المرحلة الأولى:** يقوم المراقب بجمع المعلومات على النشاط الممارس، وعلى العلاقات بين الموردين والعملاء.
- **المرحلة الثانية:** يجري فحص المستندات المحاسبية لتقدير دقتها.
- المرحلة الثالثة: تتمثل في معاينة الوضعية الخاصة بالمستغل لكل سنة مراقبة اعتماد على الميزانية، كما يتأكد المراقب من أن التكاليف حقيقية وغير مبالغ فيها[2].

ويستطيع المراقب الجبائي طلب كل المبررات للأرقام المصرح بها، ولا يستطيع المكلف منعه من ذلك أو رفضه تقديم المستندات التي يطلبها المراقب، كما يستطيع هذا الأخير أن يطلب من جميع المصالح العمومية المعلومات الضرورية لأداء مهمته، والإطلاع على وثائق الخدمة التي توجد في حوزتها دون أن يعترض على ذلك بالسر المهني[3].

ويقول "MARGAIRAZ " أن فحص المحاسبة كقاعدة عامة تبدأ من دفتري اليومية والجرد لتذهب إلى الخصوص لحساب الاستغلال ومراقبة المستندات الثبوتية لتصل لمراقبة المحاسبة

---

1) Péchillon Eric, Le contrôle fiscal des Particuliers Déroulement des Opérations et Recours, L'Harmattan, Paris, 2003, p 14.
2) Bruron Jacques, Le Contrôle Fiscale, Librairie Générale de droit et de jurisprudence, Paris, 1991, P86.
3) -Margairaz André, La Fraude Fiscale et ses succédanés, comment en échappe à l'impots, Suisse, 1907, P109.
-Bichon André, **Contrôle Fiscale**, revue de droit Fiscale, édition du juris classeur, 1999, P

الداخلية أي معرفة نسبة الأرباح الصافية مقارنة مع البيع ونسبة الأرباح مقارنة برقم الأعمال... وهذا هو موضوع المراقبة الجبائية.

ونصوص كل هذه المواد تفرض على كل المؤسسات والهيئات العمومية أو الخاصة تقديم كل الدفاتر والمستندات وجميع المعلومات التي يطلبها أعوان الإدارة الجبائية القائمين بالمراقبة دون الاحتجاج أو الدفع بالسر المهني.

والتحقيق في المحاسبة[1]، يؤدي إلى كشف وجود أي مناورات تدليسية في الدفاتر والمستندات التي يمسكها المكلف خصوصا إذا كانت غير منتظمة.

إلا أن بعض أنواع المحاسبة التدليسية تختبئ وراء نتائج عادية أو صحيحة، فالغشاشين يعيدون تشكيل المحاسبة بطريقتهم لإعطاء تصريحات صحيحة، وبالعكس فالنتائج غير الصحيحة ليست دائما دليلا كافي للطبيعة الاحتيالية للمحاسبة، فمن الممكن وجود خسائر استثنائية أو بيوع في ظروف غير ملائمة، فهذه المعليات لا تشكل دائما مخالفات جبائية، وبالتالي لا نستطيع القبول في الحال بأن تقديم المحاسبة المنظمة هي دليل على صحتها ودقتها وعدم وجود أي غش ضريبي فالعكس يمكن أن يوجد[2].

فهذا النوع من المراقبة يسمح بالدرجة الأولى بأن يضمن لجميع المكلفين اكتتاب ووضع تصريحاتهم في الآجال القانونية، كما يهدف إلى تصحيح الأخطاء والإخفاء ابتداء من التصريح نفسه[3].

وأخيرا نخلص إلى القول أن حق الإطلاع وسلطة التحقيق تبقى أهم الوسائل المتبعة من طرف الإدارة الجبائية لمباشرة إجراءات الاستدلال التي من شأنها إحكام الرقابة على المكلفين بالضريبة والكشف والتحري عن الجرائم الضريبية بصفة عامة، وجريمة التهرب الضريبي بصفة خاصة.

ويبقى نجاح هذه العملية أو هذه الإجراءات متوقف على قدرة وكفاءة أعوان الإدارة الجبائية المخولين صفة الضبط القضائي – والقائمين بمراقبة تصريحات المكلفين والتحقيق في محاسبتهم– في كشف غش المكلفين وتحايلهم قصد التهرب من دفع الضريبة كليا أو جزئيا.

1) انظر قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في المواد التالية: 312، 309، 315، 316.

2) Margairaz André, op-cit, p 11 et 112.

3) Courtois Pierre, Face au fix, Contribuable et Controleurs, edition stock, Paris, 1976, p 130.

المطلب الثاني: إجراءات التحقيق

التحقيق في مفهومه الضيق هو: ً مجموعة من الإجراءات التي يباشرها الجهاز القضائي المكلف بالتحقيق قصد التثبت من الوقائع المعروضة عليه ومعرفة كل من ساهم في اقترافها، ثم إحالة مرتكبيها إلى جهة الحكم لتوقيع الجزاء المناسب لهم عند الاقتضاء ً[1].

تتميز إجراءات التحقيق المتعلقة بالدعوى الجبائية الجزائية بنوع من الخصوصية وهي تتمثل في إجراءات التحقيق المعمق (الفرع الأول)، وإجراءات التفتيش (الفرع الثاني)، واتخاذ التدابير التحفظية (الفرع الثالث).

الفرع الأول: إجراءات التحقيق المعمق

يتمثل التحقيق المعمق في الفحص الوجاهي للوضعية الضريبية للأشخاص الطبيعية أو ما يسمى بالتحقيق المعمق للوضعية الضريبية الشاملة للأشخاص الطبيعية بالنسبة للضريبة على الدخل، حيث يقصد به: ً مجموع العمليات التي ترمي إلى كشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به ً[2].

فالتحقيق المعمق يشمل المقارنة بين التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة مع الكتابة المحاسبية ومع الدفاتر والمستندات وكل الوثائق المنصوص عليها في القوانين الجبائية والقانون التجاري، وكذلك الفحص للتأكد من دقة وانتظام المحاسبة بالإعتماد خصوصا على المعلومات المقدمة من المكلف بالضريبة أثناء عملية الإطلاع أو المعاينة المادية[3].

أولا/ مجال تطبيق التحقيق المعمق

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يخضعوا في التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعية بالنسبة للضريبة على الدخل وفي هذا التحقيق يتم التأكد من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط

---

1) جيلالي بغدادي، التحقيق، دراسة مقارنة نظرية وتطبيقية، الطبعة الأولى، الجزائر، الديوان الوطني للأشغال التربوية، 1999.

2) المادة 131 مكرر من قانون الضرائب المباشرة.

3) Ltifi Mohamed Habibi, Lcontrole Fiscal et Garanties Administratives du Contribuable Vérifié, édition L'Expert, Tunisie, 2006, p 80.

المعيشة أعضاء المقر الجبائي[1]، وتفرض الضريبة على الدخل على المكلف بالضريبة حسب دخله الخاص ومداخيل الأولاد الذين معه والمعتبرين في كفالته.

يكون الفحص الوجاهي أحيانا امتداد للفحص المحاسبي خاصة لما تكون متعلقة بمشاريع مؤسسات فردية أو شركات أشخاص، كما هو الشأن في التحقيق في المحاسبة فإن الفحص الوجاهي يجب أن يتميز بحق الإطلاع خاصة إذا كانت الإدارة تستعمل هذا الحق تجاه المكلف.

ثانيا/ سير التحقيق المعمق

يقتضي توضيح سير التحقيق المعمق التعرض إلى التزامات إدارة الضرائب في هذا التحقيق، ومكان إجراء الفحص الوجاهي وأخيرا نتائج هذا الفحص.

وعلى الإدارة الجبائية أثناء الشروع في التحقيق المعمق أن تلتزم بمجموعة من الالتزامات هي كالآتي:

- لا يمكن القيام بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل[2].
- لا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية البدأ في التحقيق المعمق للوضعية الجبائية شاملة لشخص طبيعي دون إعلامه بذلك مسبقا، وذلك من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار الاستلام، مرفوقة ببطاقة واجبات وحقوق المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه أجلا أدنى لتحضير يقدر بـــ 15 يوم ابتداءا من تاريخ الاستلام[3].

وإذا قررت الإدارة الجبائية تأجيل عملية التحقيق المعمق يجب أن تعلم رسميا المكلف بتاريخ التأجيل وإلا كان إجراءها باطلا، والغاية من إعلامه يتمثل في ضمان الحفاظ على حقوقه التي

1) المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.
2) المادة 21 / 2 المعدلة بموجب المادة 38 من قانون المالية 2009.
3) المادة 21 / 4 من قانون الإجراءات الجبائية.

كفلها له التشريع الجبائي طوال فترة القيام بإجراءات الرقابة الجبائية، وفي نفس الوقت الإلتزام بتمكين الأعوان المحققين من القيام بالمهام المنوطة بهم[1].

ثالثا/ مكان إجراء التحقيق المعمق

يجري التحقيق المعمق أوالفحص الوجاهي كأصل في مقر الإدارة، فمقرات الإدارة تكون ملائمة لإجراء المراقبة والتي تترجم في أغلب الحالات في تبادل الوثائق والمعلومات، رغم أنه لا يوجد ما يمنع إجرائه في أماكن أخرى، ونعتقد أن أفضل مكان لإجراء عملية التحقيق المعمق هو مقر مزاولة المكلف بالضريبة لنشاطه لوجود كل الوثائق التي يحتاجها العون الضريبي المحقق في الوضعية الإجمالية للمكلف بالضريبة.

رابعا/ نتائج التحقيق المعمق

بعد تأسيس فرض الضريبة إثر تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة للشخص الطبيعي، على العون المحقق أن يعلم المكلف بالضريبة بالنتائج المتوصل إليها حتى في حالة غياب إعادة التقويم، ويكون ذلك بوساطة رسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام، ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 06، و20 من قانون الإجراءات الجبائية.

يمكن أن يسلم الإشعار بالتقويم للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام، ويجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مبرّرا ويصيغ ملاحظات المكلف بالضريبة ويصرّح بقبوله[2].

وعند الانتهاء من إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل لا يجوز لإدارة الضرائب الشروع في تحقيق جديد خاص لنفس الفترة والضريبة إلا إذا أدلى المكلف بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية[3].

---

1) Yelles Chaouche Bachir, **La Verification Approfondie De La Situation Fiscale D’Ensemble Du Contribuable En Algerie**, Revue Tunisienne De Fiscalité, N° 7, Centre d’Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, TUNISIE, 2007, p 194 et 195.

2) المادة 21 /5 من قانون الإجراءات الجبائية

3) المادة 21 / 6 من نفس القانون.

وبالمقابل يجوز إجراء مراجعتين معمقتين متعاقبتين بنفس الفترة الأولى كأن تخص الأولى الرسم على القمة المضافة، والثانية تخص الضريبة على الشركات[1]، ويتعين على المحقق أثناء إجراء عملية المراجعة أو التحقيق المعمق إحترام جملة من القواعد الإجرائية تشكل من زاوية المكلف بالضريبة ضمانات جوهرية من شأنها أن توفر له حماية إيجابية، وتضمن سيرا عاديا لعملية مراجعة المحاسبة عبر تأمين حوار مباشر ومثمر بين الطرفين مما يكفل لكلاهما فرصة الحفاظ على حقوقه[2].

كما أن القانون لم يشترط صيغة معينة لإستجواب المكلف بالضريبة حول وضعيته الجبائية، فهو حق مخول للإدارة الجبائية لمعرفة حقيقة حسابات ومستندات المكلف بالضريبة محل المراقبة، هذا الحق يعكس عبء الإثبات فيلزم المكلف بالضريبة بتقديم عناصر الإثبات رغم أن الإدارة هي التي يقع عليها ذلك العبء[3].

الفرع الثاني: إجراءات التفتيش

التفتيش هو الإطلاع على محل منحه القانون حرمة خاصة باعتباره مستودع سر صاحبه لضبط ما قد يحتوي عليه من أدلة في كشف الجريمة[4]، وينصب التفتيش على جميع الأماكن التي يمكن العثور فيها على أشياء يكون كشفها مفيدا لإظهار الحقيقة[5].

فهل يحق لموظفي الإدارة الجبائية ممن لهم صفة الضبطية القضائية مباشرة سلطات التحقيق؟

وللإجابة على هذا السؤال سنتناول حق التفتيش، زمان ومكان التفتيش، وإجراءات التفتيش، وأخيرا الآثار المترتبة على عملية التفتيش.

---

1) سليم كمون، **قاضي الجباية ومراجعة المحاسبة**، مجلة القضاء والتشريع، العدد 8، السنة 48، تونس، 2006، ص 211 وما يليها.

2) المرجع نفسه، ص 201.

3) Kamoun Fériel, **La Preuve En Droit Fiscal**, op-cit, p 70.

4) مراد رشدي، محاضرات في الإجراءات الجنائية، 1980، الجزائر، ص 100، منقولا عن سليمان بارش، مرجع سابق، ص 185.

5) أنظر المادة 81 من قانون الإجراءات الجزائية.

أولا/ حق التفتيش

لقد منح المشرع حق التفتيش أصلا لسلطة التحقيق وهي النيابة العامة، ولكنه لم يلتزم بهذا الأصل على إطلاقه إنما خرج عليه في بعض الحالات التي تقتضيها الضرورة، حيث يجيز لمأموري الضبط القضائي في بعض الحالات مباشرة بعض سلطات التحقيق ويستمد مأموري الضبط القضائي هذه السلطات إما من نصوص القانون، أو بناء على إنابة من القائم أصلا بالتحقيق[1].

وقد خول القانون الجبائي أعوان الضرائب المختصين بضبط الجرائم الضريبية سلطة تفتيش المنازل والمحال[2]، ولا يجوز الخلط بين الإطلاع والتفتيش لاختلاف طبيعة كل منهما إذ الأول لا يعدو أن يكون إجراء من إجراءات الاستدلال، بعكس الثاني الذي يعد من إجراءات التحقيق، فالإطلاع – كما رأينا سابقا – هو عبارة عن إجراء يقوم به موظف الضرائب ليتحقق من تطبيق المكلف لأحكام القوانين الجبائية ويتأكد من صحة الدفاتر، والمستندات المحاسبية بعد مقارنتها بالأوراق الثبوتية، أما التفتيش فهو قيام موظف الضرائب بالبحث عن الأشياء محل الجريمة الجاري التحقيق بشأنها.

كما أن الإطلاع يكون قبل وقوع الجريمة ومن المحتمل أن يكشف عن وقوعها، في حين التفتيش يكون بعد وقوع الجريمة بحيث يتم البحث عن الأدلة الخاصة بها والتحقيق بشأنها، ومن ثم فوقت القيام بالإجراءين والهدف منهما مختلف، ولا يستطيع القائم بالإطلاع القيام بالتفتيش لأن هذا العمل الأخير له إجراءات خاصة به.

---

1) تنص المادة 1/84 من قانون الإجراءات الجزائية على أنه: "إذا اقتضى الأمر أثناء إجراء تحقيق وجوب البحث عن مستندات فان لقاضي التحقيق أو لضابط الشرطة القضائية المنوب عنه وحدهما الحق في الاطلاع عليهما..."

2) رغم أن البعض ذهب إلى عدم إجازة هذا الأمر بدعوى أن ذلك يزيل القيود والحدود التي قررت للإطلاع كما يفتح باب إساءة الاستعمال إلى أبعد الحدود (حبيب المصري، ضرائب الدخل في مصر، 1945، ص 652 و634، منقولا عن أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 243).

وعليه نخلص إلى أن حق الإطلاع لا يغني عن حق التفتيش ولا يقوم عون الضرائب بإجراء التفتيش إلا بعد اكتشاف مناورات تدليسية في الدفاتر والمستندات المحاسبية للمكلف أثناء الإطلاع عليها.

لقد أعطى المشرع للإدارة الجبائية وسيلة فعالة لمكافحة الجرائم الجبائية عموما بتخويل موظفي هذه الإدارة ممن لهم صفة الضبطية القضائية القيام بتفتيش شخص المكلف و كل الأماكن الخاصة به.

والغرض من التفتيش بالنسبة للجرائم الضريبية هو البحث عن أدلة ارتكابها في دفاتر المكلف وأوراقه ومستنداته، والتي تبين الحجم الحقيقي لإيراداته وأرباحه التي لم يذكرها في إقراراته الضريبية المقدمة للإدارة، وكذلك تكشف عن كل نشاطات المكلف التجارية أو الصناعية أو المهنية التي لم يخطر إدارة الضرائب بمزاولته لها.

وتنص المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص لأعوانها الذين هم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانونا بإجراء المعاينة[1] في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة"[2].

من خلال نص هذه المادة يتبين لنا:

1- أن العون القائم بالتفتيش ليس نفسه القائم بالإطلاع، فإذا كان القائم بالإجراء الأخير تكون رتبته على الأقل مراقب فإن القائم بالإجراء الأول يجب أن تكون رتبته مفتش على الأقل.

2- أن للمفتش الحق باتخاذ إجراءات البحث والتفتيش في كل مستندات المكلف وأوراقه، سواء التي في منزله أو في مكتب محاميه أو محاسبه قصد حجز كل ما من شأنه تبرير تصرفات المكلف الهادفة للتهرب والتملص من الضرائب.

1) إن عبارة المعاينة في المواد الجبائية مطابقة لعبارة التفتيش في المواد الجنائية.

2) نظر المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية.

والغرض من التفتيش بالنسبة للجرائم الضريبية هو البحث عن دليل على ارتكاب تلك الجرائم ونسبتها إلى مرتكبيها، ويتم ذلك بالبحث في الدفاتر و المستندات التجارية و كل الأوراق التي تحدد الحجم الحقيقي لإيرادات المكلف وأرباحه، والتي لم يصرح بها في إقراره الضريبي المقدم إلى مصلحة الضرائب، و كذا البحث عن كل نشاط تجاري أو صناعي أو مهني دون إخطار مصلحة الضرائب بتاريخ مزاولته لهذا النشاط أو إخفاءه عنها.

ومتى وصل إلى علم مفتش الضرائب بوجود تلك المستندات والأوراق وجب عليه اتخاذ إجراءات البحث عنها و ضبطها.

ثانيا/ زمان ومكان التفتيش

لا يمكن للأعوان الدخول إلى محلات الصناع والصناعيين والتجار والمكلفين بالضريبة الآخرين من أجل القيام بكل أعمال المعاينة والتحقيق الضرورية لضمان حق الضريبة إلا خلال النهار وفي الساعات التالية:

- من أول أكتوبر إلى31 مارس من الساعة السادسة صباحا حتى الساعة السادسة مساء.
- من أول أبريل إلى30 سبتمبر من الساعة الخامسة صباحا حتى الساعة الثامنة مساء[1].

إلا أنه يمكن للأعوان الدخول ليلا إلى المصانع ومعامل التقطير والمؤسسات الأخرى الخاضعة لمراقبتهم، عندما تكون هذه المؤسسات مفتوحة للجمهور أو عندما يتبين من تصريحات الصناعيين والتجار أن مؤسساتهم في مرحلة النشاط.[2].

مما سبق نلاحظ أن الزمان والمكان المخولين للمراقب للقيام بإجراء الإطلاع هما نفسهما المحددين للمفتش للقيام بإجراء التفتيش لأن الاختلاف بين الإجراءين ليس كبير، وبهدف عدم انتهاك حرمة المحل الذي سيجري فيه التفتيش جعل المشرع وقت إجراء هذا الأخير هو

---

1) انظر المادة 63 من نفس القانون، غير أن المادة 5/77 منه تنص على أنه: "لا يمكن أن تتم عمليات المعاينة قبل الساعة السادسة صباح ولا الساعة الثامنة مساء" فنرى أن هذه المادة قد جمعت بين توقيتي الصباح والمساء المذكور في المادة 63 (حسب الفصول) وهنا نجد أن المشرع وقع في تناقض بالنسبة لوقت المعاينة، فهل يعد إجراء المعاينة على الساعة الخامسة صباحا باطلا بالنظر إلى المادة 63 ؟

2) أنظر المادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية.

نفسه وقت إجراء الإطلاع، والأماكن التي تتم فيها عملية المراقبة والتحقيق يتم فيها التفتيش أو المعاينة.

وباعتبار أن المقصود بالتفتيش هو البحث في مستودع السر عن أدلة تفيد إثبات الجريمة أو نسبتها إلى متهم معين[1]، ولخطورة هذا الإجراء تعين أن يحاط بضمانات تحمي المتهم من العبث أو التعسف في استعماله[2].

ولكن يثور التساؤل حول مدى جواز القيام بالتفتيش خارج محال المكلف أو مستودعاته، أي هل يجوز التفتيش في مسكن المكلف أو سيارته لإثبات الجريمة الضريبية ؟

باستقراء نصوص قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع حصر الأماكن محل التفتيش في المحلات والمؤسسات والمعامل والمصانع، دون أن يذكر الأماكن الخاصة بالمكلف كمسكنه أو سيارته، ويعتبر تفتيش المنزل إجراء خطير، لما ينطوي عليه من انتهاك لحرمته وحرمة منزله لذا كفل الدستور حماية هذه الحرمة.

ولأن هذه الحماية التي تقررت للمساكن تسري أيضا في المجال الضريبي، فلا يجوز دخول المنازل أو تفتيشها بقصد البحث عن جرائم جبائية إلا بأمر قضائي مسبب[3].

وعليه، يجوز التفتيش في منزل المكلف بالضريبة في حالة العلم بوجود الدفاتر والمستندات محل الجريمة الجبائية في منزله بشرط حصول المفتش الجبائي على أمر قضائي مسبّب لضمان حرمة المسكن من جهة وعدم ضياع الأدلة لإثبات الجريمة من جهة أخرى.

1) جيلالي بغدادي، مرجع سابق، ص31.

2) حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، الطبعة الأولى، دار المعارف، مصر، 1963، ص247.

3) محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2000، ص 214 وما بعدها.

ثالثا/ سير عملية التفتيش

يجوز لأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل التحريات والمعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة[1].

تقضي المادة 44 من قانون الإجراءات الجزائية أنه: "لا يجوز لضباط الشرطة القضائية الانتقال إلى مساكن الأشخاص الذين يظهر أنهم ساهموا في الجناية أو أنهم يحوزون أوراقا أو أشياء متعلقة بالأفعال الجنائية المرتكبة لإجراء التفتيش إلا بإذن مكتوب صادر من وكيل الجمهورية أو قاضي التحقيق مع وجوب الاستظهار بهذا الأمر قبل الدخول إلى المنزل والشروع في التفتيش".

يتبين لنا من خلال هذه المادة أنه لا يجوز القيام بالتفتيش إلا بعد الحصول على إذن من وكيل الجمهورية أو قاضي التحقيق، فهل يشترط هذا الإذن قبل قيام مفتش الضرائب بعملية التفتيش أو المعاينة؟

كما قلنا سابقا فإن حق التفتيش ليس حقا مطلقا أي مسموح القيام به في أي وقت يراه مفتش الضرائب، إنما هو حق مقيد بإجراءات خاصة تضمن الحفاظ على حق الدولة وحق المكلف في آن واحد، ومن ثم لا يستطيع المفتش القيام بإجراء المعاينة إلا بعد الترخيص له بذلك.

وقد أكدت المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه لا يمكن الترخيص بحق إجراء المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير، ويجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسئول الإدارة الجبائية المؤهل – وهو المدير الولائي لإدارة الضرائب– مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة، والتي تبرر سبب طلب ترخيص للمعاينة، ويجب أن يشمل طلب الترخيص ما يلي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينـــة.
- عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها.

1) أنظر المادة 22 من قانون الإجراءات الجبائية.

– العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل عليها.

– أسماء الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم[1].

و رغم أن المشرع الجبائي لم يحدد صراحة حالات التفتيش، إلا أنه يمكن إجمالها فيما يلي:

– إيجاد أعوان الإدارة الضريبية ممن لهم صفة الضبط القضائي قرائن يستدل منها بوقوع جريمة ضريبية.

– ضبط جريمة ضريبية في حالة من حالات التلبس المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية.

ويقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان للمشاركة في إجراء المعاينة وحجز الوثائق والأملاك التي تشكل أدلة على وجود ممارسات تدليسية وذلك تحت سلطة القاضي ورقابته[2].

ويجب أن يتم تبليغ الأمر الذي يرخص بإجراء المعاينة إلى الشخص المعني أو ممثله أو إلى أي شاغل للأماكن – التي تتم فيها المعاينة – ويستلم هذا الشخص نسخة مقابل إشعار بالاستلام، ويعتبر تاريخ التبليغ هو تاريخ الاستلام، ومكان التبليغ هو مكان المعاينة[3].

وفي حالة غياب الشخص المعني أو ممثله أو أي شاغل للأماكن يبلغ الأمر بعد إجراء المعاينة برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، وهنا تتم المعاينة بحضور شاهدين اثنين بطلب من ضابط الشرطة القضائية شرط ألا يكونا من بين المستخدمين التابعين لسلطته أو لسلطة الإدارة الجبائية، وفي حالة استحالة طلب شاهدين فإن ضابط الشرطة القضائية يقوم بالاستعانة بمحضر قضائي[4].

1) أنظر المادة 2/35 من قانون الإجراءات الجبائية.

2) أنظر المادة 35 الفقرة 4 و 5 من نفس القانون.

3) أنظر المادة 37 الفقرة 1 و 2 من نفس القانون.

4) أنظر المادة 37 الفقرة 3 و 4 من نفس القانون.

ولا تقتصر سلطة التفتيش على المحلات والمؤسسات والمخازن فحسب بل تمتد إلى المنازل، ففي حالة الشك تجاه الأشخاص الخاضعين أو غير الخاضعين للمراقبة يجوز لأعوان الضرائب القيام بالتفتيش[1] داخل منازلهم عن الأدلة التي تثبت غشهم[2].

غير أنه لا يمكن أن يكون الإبلاغ عن طريق شخص مجهول أساسا للشك بالغش[3]، لأنه لا يمكن القول بوجود جريمة جبائية على مجرد التبليغ، وعليه لا يجوز التفتيش بناء على الشك أو الاشتباه.

ووجود الدلائل وكفايتها متروك للقائم بالتفتيش، بشرط أن يكون ما استند إليه يؤدي عقلا إلى صحة الاتهام، ويخضع في ذلك لإشراف النيابة العامة، وأخيرا إلى رقابة محكمة الموضوع[4].

ولا يتم التفتيش في المنازل إلا برخصة مكتوبة صادرة عن السلطة القضائية المختصة، وبأمر إلزامي لجميع المستخدمين صادر عن مدير الضرائب للولاية المختص[5]، بحيث يقوم موظف سامي[6] بتقديم عرض عن الأسباب إلى مدير الضرائب المختص.

ويجب أن يتضمن الأمر بالتفتيش الأسباب التي أسست عليها إدارة الضرائب شكها بالغش وذلك تحت طائلة البطلان ولا تتم عملية التفتيش إلا بعد قراءة هذا الأمر للمكلف أو لممثله والذي يطلب منه التوقيع عليه، وفي حالة رفضه تكتب عبارة الرفض في المحضر، وتقدم خلال ثلاثة أيام نسخة من الأمر إلى المكلف أو ممثله بناء على طلبهما.

1) وقد جاءت عبارة زيارة المنازل في المواد من 499 إلى 501 من قانون الضرائب غير المباشرة ويقصد بها تفتيش المنازل.

2) أنظر المادة 1/499 من قانون الضرائب غير المباشرة.

3) أنظر المادة 2/500 من نفس القانون.

4) حسن الجندي، مرجع سابق، ص 246.

5) أنظر المادة 499 والمادة 1/500 من قانون الضرائب غير المباشرة..

6) رغم أن المشرع لم يحدد صفة أو رتبة الموظف السامي، إلا أنه من النصوص السابقة يقصد به موظف الضرائب الذي له رتبة مفتش.

هذا ويجب أن يكون الأمر بالتفتيش مؤشرا من قبل ضابط الشرطة القضائية الذي يرافق أعوان الضرائب قبل قيامهم بالتفتيش[1]، ويقع التفتيش على كل ماله علاقة بالمكلف بالضريبة ومن شأنه إثبات وقوع جريمة ضريبية.

ولا يستوجب إجراء التفتيش رضاء المكلف، فهو ينفذ طوعا أو جبرا عنه، ويجوز استعمال القوة بالقدر اللازم لإجراء التفتيش، ويمكن الجمع في ذلك بين أعضاء الضبط القضائي الخاص وأعضاء الضبط القضائي العام، أي أنه ليس هناك ما يمنع من الاستعانة بأعضاء الضبط القضائي العام، أيا كان النطاق الإجرائي لتدخله، وسواء كانت جريمة متلبس بها أو بناء على ندب للتحقيق[2].

ووفقا للفقرة 04 من المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية فإن ضابط الشرطة القضائية الذي يعينه وكيل الجمهورية مخول بإعطاء كل التعليمات لأعوان الضرائب الذين يقومون بالمعاينة، والسبب في ذلك يعود إلى أن الأصل في التفتيش يعود إلى النيابة العامة بمساعدة الضبطية القضائية.

وبعد الانتهاء من عملية التفتيش، ينبغي على أعوان إدارة الضرائب أن يعيدوا ترتيب المحلات التي زاروها[3].

ويسجل ضابط الشرطة القضائية الاعتراضات التي قد تثار في عقد معلّل[4] تعطى نسخة نسخة

منه إلى المعني[5].

1) أنظر المادة 500 الفقرة 3 و4 من قانون الضرائب غير المباشرة.

2) Encyc.juris-class procedures penal, sous.art 52à73, Montreuil Juris crimes Edition flagrant, fasc2, no 1204.

3) أنظر المادة 501 من قانون الضرائب غير المباشرة.

4) عقد معلل يقصد به المحضر الذي يسجل فيه ضابط الشرطة القضائية أسباب اعتراضات المكلف بالضريبة فيما يتعلق بعملية التفتيش.

5) نفس المادة 501 من قانون الضرائب غير المباشرة.

والملاحظ أن المشرع الجبائي لم يحدد طريقة التفتيش بل أوكلها لموظف الضرائب المختص، نظرا لخصوصية الجرائم الجبائية، ورغم ذلك فإنه يبقى مقيدا بالغاية من التفتيش وهي البحث عن الأوراق والمستندات محل الجريمة الضريبية المأذون البحث عنها، وعليه:

- لا يجوز للمفتش تجاوز هذه الغاية، أو اتخاذها ذريعة لغاية أخرى.
- ولا يجوز له البحث عن هذه الدفاتر و المستندات في أماكن يستحيل إخفاءها فيها.
- كما لا يجوز التفتيش في دفاتر ومستندات لا علاقة لها بنشاط المكلف أو لم يحل موعد تقديم الإقرار الضريبي بشأنها.

رابعا/ آثار التفتيش

اشترط كذلك على المفتش إثر انتهاء إجراء المعاينة تحرير محضر يرد فيه مجريات العمليات وتدون فيه المعاينات المسجلة، ويتضمن هذا المحضر على وجه الخصوص ما يلي:

- تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة وصفاتهم (المعني أو ممثله، أو كل شاغر آخر، الشهود المختارون...).
- تاريخ وساعة التدخل.
- جرد المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة.

وإذا كانت عملية الجرد في عين المكان تعترضها صعوبات، يتم تشميع وختم المستندات والوثائق المحجوزة.

وأخيرا تسلم نسخة من محضر الجرد إلى المعني أو شاغل الأماكن أو ممثله، وترسل النسخ الأصلية إلى القاضي الذي رخص بالمعاينـــة[1].

الفرع الثالث: اتخاذ التدابير التحفظيـــة

لقد منح المشرع الجنائي ضابط الشرطة القضائية سلطة ضبط وحجز كل الأدوات والأوراق والوسائل المستعملة في الجريمـــة[2].

1) أنظر المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية.

2) تنص المادة 42 من قانون الإجراءات الجزائية على أنه:

فهل يحق لموظف الضرائب بصفته من أفراد الضبط القضائي القيام بذلك؟

لقد منح المشرع الجبائي أيضا أعوان الضرائب المؤهلين قانونا لكشف الجرائم والتحري عنها سلطة اتخاذ بعض التدابير التحفظية، فأجاز لهم حجز الأشياء محل الغش وجميع الوسائل المستعملة في ذلك.

فقد جاء في المادة 34 –السابق ذكرها– أن الإدارة الجبائية ترخّص للمفتشين القيام بإجراءات تفتيش كل المحلات للقيام بحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة للتملص من دفع الضريبة[1].

كما جاء في المادة 34 فقرة 3: " تتم المعاينة وحجز الوثائق والأملاك التي تشكل أدلة على وجود ممارسات تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته "[2].

وتنص المادة 511 من قانون الضرائب غير المباشرة على أن: "تحجز لزوما من قبل الأعوان المحررين للمحاضر الأشياء والوسائل التي تتعلق بالمخالفات المرتكبة من قبل المخالفين"[3].

وتودع الأشياء المحجوزة في مكتب الضرائب القريب جدا، ويمكن وضعها إن اقتضى الحال في حظيرة المحجوزات[1].

" يجب على ضابط الشرطة القضائية ......أن يضبط كل ما يمكن أن يؤدي إلى إظهار الحقيقة ..."

– وتنص المادة 45 من نفس القانون على أنه: " لضابط الشرطة القضائية وحده مع الأشخاص السابق ذكرهم ...الحق في الإطلاع على الأوراق والمستندات قبل حجزها".

– وتنص المادة 84 من نفس القانون على أنه: " إذا اقتضى الأمر أثناء إجراء تحقيق وجوب البحث عن مستندات فإن لقاضي التحقيق أو ضابط الشرطة القضائية المنوب عنه وحدهما الحق في الإطلاع عليها قبل ضبطها، ويجب على الفور إحصاء الأشياء والوثائق المضبوطة ووضعها في أحراز مختومة".

1) أنظر المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية.

2) أنظر المادة 3/35 من نفس القانون.

3) تحجز الوسائل والأشياء الخاصة بالتزوير، وكذلك الأجهزة والأوعية والآلات والأواني غير المصرح بها والمستعملة في عمليات الصنع أو الحيازة وكذلك العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة، وكذلك الأجهزة أو أجزائها المخصصة للتقطير وغير المدموغ. (المادة 525 من قانون الضرائب غير المبشرة).

تنص المادة 42 من قانون الإجراءات الجزائية بأنه: "يجب على ضابط الشرطة القضائية الذي بلّغ بجناية في حالة تلبس أن يخطر بها وكيل الجمهورية على الفور ثم ينتقل بدون تمهل إلى مكان الجناية ويتخذ التحريات اللازمة ...".

وقد يتبادر إلى ذهننا بعد استقراء نص هذه المادة السؤال الآتي:

هل يمكن القول بحالة التلبس في جريمة التهرب الضريبي؟

فالتلبس معناه أن الجريمة واقعة والأدلة عليها ظاهرة ومظنة الخطأ أو احتمال وقوعه بعيدة، وهي بعد هذا تستوجب إجراءات سريعة تتفق والحالة التي هي عليها[2]، ولم يتناول المشرع التلبس بالتعريف، إنما اقتصر على بيان الحالات التي تكون فيها الجريمة متلبسا بها، وحصر هذه الحالات في نوعين من التلبس وهما: التلبس الحقيقي والتلبس الاعتباري[3].

ولا يتصور ارتكاب جريمة التهرب الضريبي إلا في صورة تلبس حقيقي، أي مشاهدة الجريمة حال ارتكابها أو عقب ارتكابها بوقت قصير، والأمثلة العملية تبرر هذه الحالة ومن أهمها:

أن يفاجئ موظف الضرائب المكلف أو أحد مستخدميه وهو يقوم بتحرير دفترين أحدهما حقيقي مطابق للواقع وتقيد فيه جميع العمليات التي يقوم بها المكلف بدقة، والآخر غير حقيقي يقيد فيه المكلف عمليات غير مطابقة لتلك المقيدة في الدفتر الأول بحيث يقلل في الدفتر الثاني من ربحه الخاضع للضريبة ليتهرب منها كليا أو جزئيا.

---

1) أنظر المادة 513 من قانون الضرائب غير المباشرة.

2) حسن صادق المرصفاوي، مرجع سابق، ص237.

3) تضمنت المادة 1/41 من قانون الإجراءات الجزائية حالة التلبس الحقيقي بقولها:

" تعد الجناية أو الجنحة في حالة تلبس إذا كانت مرتكبة في الحال أو عقب ارتكابها.

= كما تضمنت نفس المادة في فقرتيها 2 و 3 حالة التلبس الاعتباري بقولها: " تعتبر الجناية أو الجنحة متلبسا بها إذا كان الشخص المشتبه في ارتكابه إياها في وقت قريب جدا من وقت وقوع الجريمة قد تتبعه العامة بالصياح، أو وجدت في حيازته أشياء أو وجدت آثار أو دلائل تدعوا إلى افتراض مساهمته في الجناية أو الجنحة".

فوجود صفحات فارغة أو أسطر غير مكتوبة في دفتر اليومية أو دفتر الجرد، والمكلف يترك تلك الفراغات عمدا لملأها فيما بعد بقيود محاسبية غير صحيحة ولا تبين ربحه الحقيقي مما يسمح له بالتهرب الكلي أو الجزئي من الضريبة.

وإذا لم يحدث اكتشاف الجريمة المتلبس بها في الحال فيجب أن يحدث في وقت قريب جدا من وقت ارتكابها، وبالتالي لا تعتبر جريمة متلبس بها إذا وقعت قبل أن يكتشفها عون الضرائب القائم بعملية المراقبة والتحقيق بوقت كبير.

ومثال ذلك أن العون المراقب إذا تبين له أثناء فحصه لدفاتر المكلف ومستنداته وجود غش أو تحايل في تقييد بعض الحسابات أو إغفال بعض العمليات بقصد التهرب من الضريبة، فلا نكون هنا بصدد جريمة متلبسا بها، لأن العبرة بكشف المراقب الجريمة عقب ارتكابها وليس بكشفها فقط.

وتتسم بصفة التلبس كل جناية أو جنحة وقعت ولو في غير الظروف المنصوص عليها في الفقرتين السابقتين، إذا كانت قد ارتكبت في منزل وكشف صاحب المنزل عنها عقب وقوعها وبادر في الحال باستدعاء أحد ضباط الشرطة القضائية لإثباتها".

ولكن هل يشترط أن يكشف العون المراقب بنفسه الجريمة الملتبس بها؟

نحن نرى أنه لا يشترط أن يشاهد أو يكشف المراقب الجريمة في إحدى حالات التلبس التي حددها القانون، لأنه باستقراء المادة 41 من قانون الإجراءات الجزائية لا نجد شرط اعتبار الجريمة متلبس بها إذا شاهدها عضو الضبط القضائي.

وفضلا عن ذلك نجد أن المادة من42 قانون الإجراءات الجزائية توجب على عضو الضبط القضائي في حالة التلبس بجناية أو جنحة أن ينتقل إلى محل الواقعة فورا، الأمر الذي جعلنا نستنتج أنه تعتبر جريمة التهرب الضريبي متلبسا بها إذا كشف موظف الضرائب المخول صفة الضبط القضائي ذلك بعد أن تم تبليغه عن الجريمة من أي شخص مما جعله ينتقل إلى مكان الجريمة، شرط أن تكون دائما الفترة بين وقوع الجريمة وكشفها ليست طويلة.

لأنه غالبا ما يتم اكتشاف هذه الجريمة بعد التبليغ عنها، وعادة يتم التبليغ عن ارتكاب جريمة التهرب الضريبي من منافسي المكلف بالضريبة القائم بالغش أو من أحد مستخدميه أو من كل من له مصلحة في ذلك.

والسؤال المطروح في هذا المجال هل يحق أو هل يملك موظف الضرائب الذي كشف عن الجريمة سلطة القبض على المكلف المتهرب؟

لقد سكت المشرع الجبائي عن هذا الحق، فلم نجد في أي نص من النصوص الضريبية سلطة القبض على المكلف بالضريبة – الذي يقوم بمناورات تدليسية قصد التخلص من الضريبة – تمنح لموظف الضرائب الذي اكتشف هذه المناورات وهذا الغش.

وعليه يمكننا القول أن الموظف الضريبي القائم بالإطلاع أو بالتفتيش إذ اكتشف جريمة تهرب ضريبي سواء كان متلبسا بها أو غير متلبس بها فإنه لا يحق له القبض على المكلف بالضريبة المرتكب تلك الجريمة، إنما يكفي أن يسجل ذلك بالمحضر ثم يخطر المدير الولائي للضرائب والذي بدوره يرفع شكوى لوكيل الجمهورية لتحريك الدعوى العمومية.

المبحث الثاني
متابعـــة الجرائـــم الجبائيـــة[1]

من المتفق عليه أن النص الجزائي لا ينتج أثره ولا يكون له مفعول إذا لم يستتبع بجملة من الإجراءات الجزائية التي تضمن فاعليته وحسن تطبيقه.

ولا يخرج النص الجزائي الجبائي عن هذا المنطق، ذلك أن تجريم بعض الأفعال الجبائية يستوجب العديد من النصوص الجزائية التي تنظم إجراءات المتابعة وكيفية ممارسة الدعوى العمومية، ولكن أمام خصوصية الجرائم الجبائية فهل تعتبر الإجراءات الجزائية كافية لتحقيق النتيجة المرجوة من المتابعة وهي زجر هذه الجرائم وتسليط العقوبات على مرتكبيها أم

1) وتكتسي الجرائم الجبائية عموما خطورة كبيرة على مستويين:

فعلى المستوى الأول: تشكل الجرائم الجبائية خطورة على ميزانية الدولة باعتبار أن هذه الجرائم من شأنها أن تضر بالخزينة العامة وتقلص من الدخل الجبائي الذي يمكن الدولة من مواجهة الأعباء العامة وسداد النفقات المتزايدة، وعليه فإذا كان الهدف الأساسي من التجريم الجبائي هو المحافظة على أحد أهم موارد الخزينة العامة، فإنه بانتفاء الضرر الحاصل للخزينة ينتفي العقاب، وبالتالي متى وجد طريق آخر لجبر الضرر كالمصالحة التي بواسطتها يتم سداد كل المستحقات الجبائية وكذا كل التعويضات والغرامات التأخيرية، وجدت الضرورة لوضع حد للتجريم والعقاب.

وأما على المستوى الثاني: فإن الجرائم الجبائية تشكل خطورة على الاقتصاد الوطني باعتبار أن هذه الجرائم من شأنها أن تخلق عدم التوازن بين المؤسسات الاقتصادية وتمس بمبدأ العدالة الضريبية، إذ أن تملص فئة معينة من دفع الضرائب قد يشجع باقي الملتزمين بأدائها بانتهاج نفس المسلك والتهرب من الالتزام بدفعها، وبالتالي فمن الأولى أن يراعي المشرع عند انتهاجه سياسة التجريم الجبائي طبيعة المخاطبين بهذه القواعد القانونية، لأنهم يتميزون عن غيرهم نظرا لأن معظمهم شركات تجارية ومؤسسات اقتصادية تساهم في تنمية الاقتصاد الوطني، وعليه عند فرض عقوبات جزائية يراعي خصوصية هذه الجرائم فيفرض ما يتوافق مع طبيعتها فيحد بذلك من انتشار الجرائم الجبائية دون أن يضر بتلك المؤسسات مما ينعكس سلبا عن الاقتصاد الوطني.

أن خصوصية النزاعات الجبائية يجعل الأمر صعبا مما يتطلب سن إجراءات خاصة في مجال النزاعات الجبائية الجزائية ؟

انطلاقا من هذه الاعتبارات وعلى أساس أنه بعد مرحلة معاينة الجرائم الجبائية والتحقق من وقوعها تأتي مرحلة المتابعة بتحريك الدعوى العمومية ومباشرتها أمام القضاء للفصل فيها وإصدار الحكم على مرتكبيها، ارتأينا أن نبين خصوصية إجراءات المتابعة في هذه الجرائم من خلال المبحث الثاني والذي قسمناه إلى مطلبين تناولنا فيهما: مباشرة الدعوى الجبائية الجزائية (المطلب الأول)، وعلاقة الدعوى العمومية الجبائية بالدعوى الجبائية الإدارية(المطلب الثاني).

المطلب الأول: مباشرة الدعوى الجبائية الجزائية

الأصل العام أن للنيابة العامة كامل الحرية في تحريك ومباشرة الدعوى العمومية بشأن أية جريمة يصل إلى علمها نبأ وقوعها، ولكن هناك جرائم رأى المشرع لاعتبارات معينة تقييد سلطة النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية بشأنها ومن بينها جريمة التهرب الضريبي التي لا يتم تحريكها إلا بطلب من إدارة الضرائب.

وتتم مباشرة الدعوى العمومية الجبائية بعد تحريكها من طرف إدارة الضرائب ورفعها للقضاء للنظر والفصل فيها.

وعليه سنتناول شروط تحريك الدعوى الجبائية الجزائية (الفرع الأول)، والمحكمة المختصة (الفرع الثاني).

الفرع الأول: شروط تحريك الدعوى الجبائية الجزائية

جاءت المادة 29 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجزائية بما يلي:

"تباشر النيابة العامة الدعوى العمومية باسم المجتمع وتطالب بتطبيق القانون وهي تمثل أمام كل جهة قضائية"[1].

فالأصل في الإجراءات الجزائية أن للنيابة العامة مطلق الحرية في تحريك ومباشرة الدعوى العمومية[2]، ولا يرد على حقها هذا أي قيد إلا بنص خاص، فنظرا لاعتبارات خاصة جعل المشرع تحريك الدعوى معلق على تقديم شكوى أو طلب أو إذن.

والهدف من وراء هذا تحقيق حكمة خاصة ترجع إلى رعاية صالح معين، وقصد المشرع أن يكون شخص آخر أو جهة أخرى غير النيابة العامة هو الحكم في تقدير هذه المصلحة وإذا كان من الأوفق تحريك الدعوى الجنائية من عدمه[3].

---

1) تعتبر النيابة العامة وكيلة عن المجتمع لذا تقوم برفع الدعوى العمومية باسمه ولصالحه ولها الحق في تحريك الدعوى أو السكوت عنها حسبما تقتضيه المصلحة العامة.

2) حسن صادق المرصفاوي، مرجع سابق، ص184.

3) فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري، الجزائر، دار هومة، 2008، ص 193.

وتعتبر الجرائم الجبائية من أبرز الجرائم التي يشترط المشرع لرفع الدعوى العمومية بشأنها تقديم طلب من مصلحة الضرائب، لذا سنتكلم عن وجوب تقديم طلب من إدارة الضرائب والشروط الواجبة في هذا الطلب.

أولا/ وجوب تقديم طلب من إدارة الضرائب

تتفق كل النصوص الجبائية على تعليق تحريك الدعوى العمومية على تقديم شكوى من الإدارة الجبائية، فقد نصت المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة على أن: " تباشر الملاحقات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها بالمادة 303 بناء على شكوى من إدارة الضرائب دون أن يستوجب ذلك القيام مسبقا بإنذار المعني بأن يقدم أو يكمل تصريحه أو يسوي وضعيته إزاء التنظيم الجبائي "

ونصت المادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة على أن: " المخالفات المشار إليها في المادة 532 السابق ذكرها تتابع أمام المحكمة بناء على شكوى من الإدارة المعنية "

كما جاء في المادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال أنه: " تلاحق المخالفات المنصوص عليها في المادة 117 أعلاه أمام المحكمة المختصة في قمع الغش بناء على شكوى من الإدارة المعنية بالأمر"

ونفس الأمر أكدت عليه المادة 119 من قانون التسجيل بقولها: " فيما يتعلق بالمخالفات المشار إليها في الفقرة الأولى من نفس المادة تلاحق أمام الجهة القضائية المختصة بناء على شكوى من إدارة الضرائب فيما يخص الرسوم والضريبة التابعة لاختصاصها "

وأما المادة 34 من قانون الطابع كذلك فقد نصت على أن: " تلاحق المخالفات المشار إليها في الفقرة الأولى أعلاه والمادة 119 من قانون التسجيل على أن تباشر الملاحقات بناء على شكوى من إدارة الضرائب "

والملاحظ –حسب رأينا– أن استعمال مصطلح "شكوى" في النصوص الضريبية السابقة الذكر غير سليم لأن الشكوى تقدم من طرف المجني عليه الذي أصابه ضرر شخصي أي عندما تمس الجريمة بمصلحة الفرد أكثر مما تمس بمصلحة الجماعة، لذا كان من الأجدر

استعمال مصطلح "طلب" على أساس أن هذا الأخير يقدم من طرف الجهة المتضررة أي عندما تمس الجريمة بمصلحة عامة.

ورغم أن الطلبات المقدمة إلى القضاء بتحريك الدعوى العمومية بشأن جريمة التهرب الضريبي تكون تحت عنوان "شكوى من المدير الولائي للضرائب"، إلا أننا سنستعمل في بحثنا هذا المصطلح الصحيح وهو ً طلب ً بدل ً شكوى ً.

والسبب في اشتراط تقديم شكوى كما يرى البعض[1] في المواد الجبائية هو نتيجة ما يجب أن تكون عليه العلاقة بين الممولين بالضريبة والإدارة الجبائية من التفاهم لا القسر والإكراه، بالإضافة إلى واجب كتمان السر المهني من طرف أعوانها فيما يتعلق بالتصريحات والإقرارات المقدمة من طرف المكلف والإدارة الجبائية فقط نظرا للطابع التقني والفني والمحاسبي بالنسبة لهذه الجرائم والإدارة الجبائية لما لها دراية بذلك زيادة على منحها سلطة تقديرية حسب ظروف وملابسات كل مخالفة وكذلك صلاحياتها في إجراء المصالحة ومنح إعفاءات لبعض المكلفين بالضرائب.

وإضافة إلى ذلك، فإننا نرى أن هدف الإدارة الجبائية عموما هو جباية الأموال لصالح الخزينة العامة وبالتالي هي الأدرى بمصلحتها في تقديم الطلب ورفع الدعوى من عدمه.

وعليه يفهم من هذه النصوص أنه لا يجوز للنيابة العامة أن تباشر أي إجراء من إجراءات التحقيق أو أن ترفع الدعوى إلى المحكمة دون تقديم الطلب.

لكن ماذا يترتب على تحريك النيابة العامة للدعوى ورفعها للقضاء دون سبق تقديم طلب من الإدارة الجبائية ؟

يترتب عن عدم التقيد بهذا الشرط بطلان إجراءات سير الدعوى أمام جهة التحقيق، وكذا بطلان الحكم، وهو بطلان متعلق بالنظام العام، ولا يصحح هذه الإجراءات طلب يصدر بعد اتخاذها، فيلزم إذن لصحة رفع الدعوى وإجراءات التحقيق أن يثبت الحكم الصادر في هذه الدعوى أن رفعها

1) محمود مصطفى، الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، الطبعة الأولى، الجزء1، 1953، ص186.

كان بناء على طلب ممن يملك تقديمه وإلا كان الحكم معيبا[1] وبالتالي يكون أي إجراء من إجراءات النيابة العامة باطلا بطلانا مطلقا.

فإذا رفعت الدعوى إلى القضاء قبل تقديم طلب الجهة المخولة قانونا يكون الإجراء باطلا بطلانا متعلقا بالنظام العام لاتصاله بشرط أصيل لازم لتحريك الدعوى العمومية، ولصحة اتصال جهة التحقيق أو الحكم بالواقعة، فإذا كانت الدعوى على مستوى التحقيق يتعين على قاضي التحقيق أن يصدر أمرا بانتفاء وجه الدعوى لبطلان إجراءات المتابعة من تلقاء نفسه، وإذا كانت الدعوى على مستوى جهات الحكم يتعين عليها القضاء بالبراءة لبطلان إجراءات المتابعة من تلقاء نفسها أيضا[2].

ويرى الدكتور "المرصفاوي" -ونحن نؤيد رأيه- أن رفع الدعوى الجنائية (العمومية) بغير طلب في الحالات التي يتطلب فيها القانون ذلك يجعلها غير مقبولة، وعلى المحكمة أن تقضي بعدم قبولها لا أن تقضي بالبراءة لأنه لا يجوز أن يقدم الطلب فتعاد الإجراءات من جديد، وحينئذ متى وجد حكم بالبراءة امتنعت محاكمة المتهم ثانيا، أما عدم القبول فإنه لا يمنع من نظر الدعوى متى زال سببه ما لم تنقض الدعوى الجنائية لأي سبب من أسباب الانقضاء، وإذا حركت الدعوى بغير طلب فلا يصححها أي إجراء لا حق تقديمه فيما بعد، لأنها في الواقع حركت معدومة فلا يحييها الإجراء اللاحق[3].

ونخلص مما سبق أن تحريك الدعوى العمومية بالنسبة لجريمة التهرب الضريبي لا يتم ولا تعتبر إجراءاته صحيحة إلا بعد تقديم إدارة الضرائب طلبا بذلك، ولذا نجد المادة 87 من قانون الإجراءات الجبائية تفرض على السلطة القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل المعلومات التي يمكن أن تتحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب

---

1) انظر رأي المستشار احسن بوسقيعة، **المخالفة الضريبية(الغش الضريبي)**، المجلة القضائية، المحكمة العليا، العدد 1، 1998، ص27.

2) حسن صادق المرصفاوي، مرجع سابق، ص 193.

3) أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، لبنان، 1990، ص 246.

في المجال الجبائي أو أي مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية، حتى وإن أفضى الحكم إلى انتفاء وجه الدعوى.

فالسلطة القضائية التي تكتشف أثناء قيامها بالتحقيق أو الحكم في قضية معينة وجود مناورات تدليسية أدت إلى التهرب من الضريبة لا تستطيع أن تباشر أي إجراء قبل أن تطلع الإدارة الضريبية بذلك على أساس أن لهذه الأخيرة وحدها حق تحريك الدعوى العمومية أو عدم تحريكها.

وعلّة اشتراط تقديم الطلب في الجرائم الضريبية –بما فيها جريمة التهرب الضريبي– هو ما يجب أن تقوم عليه العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية من التفاهم لا على القسر، وأن يترك لهذه الإدارة سلطة تقدير الظروف والملابسات في كل جريمة على حدا[1].

أما ما يسبق تحريك الدعوى العمومية من إجراءات الاستدلال فيجوز مباشرته دون قيد، كما يجوز مباشرة إجراءات التحقيق المسموح بها للمراقب أو للمفتش استثناء لأنها تسبق تحريك الدعوى العمومية، كالقيام بإجراءات التفتيش والمعاينة والحجز.

وعليه، فإن كل إجراءات الاستدلال أو الإجراءات الأولية التي تسبق تحريك الدعوى العمومية أيا كان القائم بها لم يقيد المشرع مباشرتها على طلب، غير أنه لا تعتبر الدعوى قد بدأت بأي إجراء تقوم به سلطات الاستدلال ولو في حالة التلبس بالجريمـــة[2].

مما سبق نخلص إلى أن الدعوى العمومية يتم تحريكها بتقديم إدارة الضرائب طلب للنيابة العامة باعتبارها السلطة المختصة أصلا بتحريك الدعوى العمومية، ولكن هل يشترط توفر شروط معينة في الطلب المقدم من الإدارة ؟

ثانيا/ الشروط الواجبة في الطلب

بالرجوع إلى النصوص الضريبية بما فيها قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع الجبائي لم يحدد الشروط الواجبة في تقديم الطلب من طرف الإدارة الجبائية، وبالرغم من ذلك يمكن أن نستنتج تلك الشروط من تلك النصوص:

1) البشرى الشوربجي، الجرائم المالية والتجارية، جرائم الضرائب والرسوم، دار الجامعات المصرية، طبعة أولى، مصر، 1972، ص217.

2) المادة 1/305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

أولا/ يجب أن يقدم الطلب باسم المدير الولائي للضرائب: لقد منحت النصوص الضريبية – السابق ذكرها – حق تقديم الطلب إلى شخص معنوي هو إدارة الضرائب دون أن تحدد الأشخاص الطبيعية الممثلين له والقائمين فعليا بذلك، أي لم تمنح حق تقديم الطلب لأي من موظفيها على وجه التحديد.

إلا أن الطلبات المقدمة إلى القضاء تكون دائما باسم المدير الولائي لمصلحة الضرائب، وبإمكان هذا الأخير إصدار تعليمات تحدد الأشخاص الذين يحق لهم طلب رفع الدعوى العمومية وغالبا هم الموظفون المختصون بالمنازعات.

وفي حالة تعيين موظف بعينه للقيام بإجراء طلب رفع الدعوى فإنه لا يحق لموظف آخر أن يقوم بهذا الإجراء حتى ولو تساوت درجته الوظيفية مع الموظف المعين، وقيامه بتقديم هذا الطلب يكون عملا باطلا قانونا لتجاوزه حدود اختصاصه الإداري، وبالتالي يكون تصرفه معدوما أي لا أثر له، إلا أن الموظف المفوض من المدير الولائي لمصلحة الضرائب بإمكانه توكيل موظف آخر من نفس المصلحة لتقديم طلب رفع الدعوى ما دام لا يوجد في قانون ما يمنع من ذلك.

ثانيا/ يجب أن يكون الطلب مكتوبا وموقعا من صاحب السلطة في إصداره سواء كان المدير الولائي أو الجهوي أو الوطني ومتضمنا ملخص موضوع الطلب.

ثالثا/ يجب أن يتضمن الطلب البيانات المتعلقة بصاحب الطلب أي إدارة الضرائب وعنوانها، والبيانات المتعلقة بالمكلف كتحديده ما إذا كان شخص طبيعي أو معنوي وبالنسبة لهذا الأخير ذكر ممثله القانوني وجميع الشركاء، وكذلك المعلومات المتعلقة بالجريمة محل المتابعة وكل ما يثبت وجود مخالفات أو تحايل.

رابعا/ يجب أن يتضمن الطلب قيمة مبلغ الضريبة الإجمالي المتملص من دفعه وما يترتب عنه من عقوبات جزائية وغرامات جبائية.

خامسا/ الإشارة إلى النصوص القانونية المتعلقة بالجريمة محل الطلب.

كما تجدر الإشارة إلى أن اشتراط تقديم الطلب لا يستوجب من إدارة الضرائب القيام مسبقا بإنذار المعني بأن يقدم أو يكمل تصريحه أو يسوي وضعيته إزاء التنظيم الجبائي[1].

1) فارس السبتي، مرجع سابق، ص 212.

الفرع الثاني: المحكمة المختصة

لم يخص المشرع الجبائي عموما الاختصاص النوعي بأية خصوصية إذ بقي خاضعا لقانون الإجراءات الجزائية بحسب جسامة الجريمة الجبائية، في حين أخضع الاختصاص المحلي لأحكام خاصة، فخرج بذلك عن القواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية، وترك للإدارة الجبائية حق اختيار المحكمة المختصة محليا للنظر في الجريمة الجبائية المرتكبة بحسب الحالة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة.

وعليه سنتناول الاختصاص النوعي، ثم الاختصاص المحلي:

أولا/ الاختصاص النوعي

يؤول الاختصاص النوعي في الجرائم الجبائية إلى المحاكم الجزائية، المتمثلة في قسم المخالفات وقسم الجنح إضافة إلى محكمة الجنايات.

لقد قسمت المادة 05 من قانون العقوبات الجرائم وفقا للعقوبات المقررة لها، فتعد مخالفة كل جريمة يعاقب عليها بالحبس من يوم على الأقل إلى شهرين على الأكثر وبغرامة من 2000 دج إلى 20.000 دج، وتعد جنحة كل جريمة يعاقب عليها بالحبس من شهرين إلى خمس سنوات وبغرامة تتجاوز 20.000 دج، وتعد جناية كل جريمة يعاقب عليها بالسجن المؤقت لمدة تتراوح بين خمس سنوات وعشرين سنة، أو السجن المؤبد.

غير أن هذا التصنيف لا ينطبق على الجرائم المنصوص عليها في القوانين الجبائية والتي لا تقضي بعقوبة الحبس إلا في الجنح والجنايات، وتقتصر في المخالفات على عقوبة الغرامات والتي غالبا ما تفوق الحد المنصوص عليه في قانون العقوبات.

1) المخالفات الجبائية

تنظر أمام قسم المخالفات الأفعال التي تعد مخالفات جبائية والمنصوص عليها في مختلف القوانين الجبائية والتي تتمثل فيما يلي:

1- مخالفة الأحكام: والمنصوص عليها في المادتين 114، و115 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والمتمثلة عموما في مخالفة الأحكام التنظيمية المنصوص عليها في المواد 60

و61 من قانون الرسم على رقم الأعمال، أي عدم وضع لوحات هوية للأشخاص الطبيعية أو المعنوية الذين يقومون بأعمال خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو ينجزون أشغال المقاولة، وكذا الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال المنصوص عليه بالمادة 76 من نفس القانون، وكذلك كل المخالفات للأحكام التنظيمية المتعلقة بقانون الضرائب غير المباشرة المنصوص عليها في المواد من 523 إلى 528 من قانون الضرائب غير المباشرة.

2- المتعلقة بإساءة استعمال طابع أو دمغة سبق استعماله: والمنصوص عليها في المادة 18 من قانون الطابع والمتمثلة عموما في مخالفة أحكام المادة 11 والتي يرتكبها الخواص من خلال وضع علامة الطابع مشوهة أو مغطاة بالكتابة، وكذلك كل مخالفة لأحكام المادتين 12 و 13 اللتان تمنعان استعمال الورق المدموغ لتحرير عقد ثان ما لم ينتهي العقد الأول، وأيضا كل مخالفة لأحكام المادة 15 والمتعلقة بوجوب تبيين الرسوم المدفوعة للخزينة فيما يتعلق بكشوف المصاريف التي يعدها كاتب الضبط والموثقون والمستكتبون، وكذا كل مخالفة لأحكام المرسوم المحدد لشكل وكيفيات استعمال الطوابع المنفصلة.

3- الامتناع عن أداء الضريبة أو التأخر في أدائها: أي مخالفة أحكام المواد90 و 91 من قانون الطابع والتي تلزم المدينين بالرسم الخاضعين لنظام الربح الحقيقي في مجال الضرائب غير المباشرة لدفع رسم الطابع وفقا لشكليات و آجال معينة لحساب الخزينة على مستوى قباضة الضرائب، وكذلك كل مخالفة لأحكام المواد من 77 إلى 89 من نفس القانون والمتعلقة بالطوابع الخاصة بالأوراق القابلة وغير القابلة للتداول، وكذا مخالفة أحكام المادتين 144 و 145 المتعلقة بعدم الدفع الكلي أو الجزئي لرسم الطابع سواء فيما يخص رسوم امتحانات الحصول على رخصة السياقة أو وضع بطاقات الترقيم للسيارات والعربات، كما تدخل ضمن مخالفات الامتناع عن أداء الضريبة ما نصت عليه المادتين 98 125 من قانون التسجيل والمتعلقتان بوجوب التصريح بالأموال المنقولة المكتسبة عن طريق الوفاة، ووجوب ذكر عبارة " مخالصة الرسوم " في العقود العمومية أو المدنية أو القضائية.

4- ذكر بيانات غير صحيحة في إقرارات ضريبية: والمنصوص عليها في المادة 99 من قانون التسجيل والمتعلقة بالتصريح ببيانات غير صحيحة في عقود الهبة أو في رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة، وكذلك مخالفة أحكام المواد من 175 إلى 179 و المادتين 232 و 237 من قانون التسجيل ومخالفة أحكام المادتين 172 و177 من قانون الطابع، وكل إغفال في تصريح بتركة للتغاضي عن الرسوم، وأيضا ما جاء في المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال المتعلق بالتصريح الناقص أو غير الصحيح، وكذلك تندرج ضمن هذا النوع من المخالفات الجبائية ما نصت عليه المادتين 128 و129 من قانون التسجيل، والمادة 306 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمتعلقة بالمشاركة في إعداد واستعمال وثائق أو حسابات أو معلومات غير صحيحة.

5- الإخلال بالرقابة الضريبية: عن طريق أي تصرف يعيق الأعوان المكلفين بمعاينة مخالفات التشريع الضريبي من أداء مهامهم، وهذا ما اتفقت بالنص عليه المواد 122 من قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 537 من قانون الضرائب غير المباشرة.

6- رفض تقديم الوثائق أو المستندات أو الدفاتر التجارية الإلزامية والسجلات المتعلقة العمليات المحاسبية للإدارة الجبائية للإطلاع عليها أو القيام بإتلافها قبل انتهاء الأجل المحدد للاحتفاظ بها وفقا لما نصت عليه المادة 314 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكذلك المادة 60 من قانون الإجراءات الجبائية.

وقد استثنت المادتين 62 و63 من قانون الإجراءات الجبائية منح الاختصاص لمحكمة المخالفات فيما يتعلق ببعض المخالفات كمخالفة رفض تقديم أو منح الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 85 إلى 101 من قانون الإجراءات الجزائية، أو إتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، وجعلت المحكمة الإدارية هي المختصة بالنطق بالغرامة التي تتراوح بين 5000 دج، و 50000 دج إضافة إلى تلجئة (غرامة تهديدية) قدرها 100 دج.

2) الجنح الجبائية

لقد تضمن التشريع الجبائي بمختلف قوانينه الأفعال التي تعتبر جنحة جبائية والتي تنظر فيها محكمة الجنح ومع أن قسم المخالفات ليس بإمكانه أن يبت في قضايا جنحية بل يتعين عليه الحكم بعدم الاختصاص النوعي وإذا فصل فيها فإن حكمه يكون باطلا لمخالفته قاعدة جوهرية من النظام العام فإن لقسم الجنح أن يبت في المخالفات والجنح معا اعتمادا على قاعدة من يملك الأكثر يملك الأقل[1] خصوصا إذا اتصلت المخالفة بالجنحة فهنا يبت في الموضوع بموجب حكم واحد.

ومن خلال مختلف القوانين الجبائية فإن الأفعال التي تكيف على أنها جنح جبائية تتمثل إجمالا في:

1- الاحتيال الضريبي:

يعرف الفقه الاحتيال على أنه: ً كل فعل يعبر عن تغيير الحقيقة سواء تم باستعمال وسائل تقليدية أو حديثة، بسوء نية، لعدم الامتثال لتطبيق فعل أو حق قانوني ً[2].

وبالرغم من أن المشرع الجبائي لم يعط مفهوما محددا للطرق الاحتيالية إلاّ أنه بالرجوع إلى النصوص الضريبية في المواد 303، 407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، والمواد 117، 118 قانون الرسم على رقم الأعمال، والمواد 33، 34، 37 من قانون الطابع، والمادة 119 من قانون التسجيل، والمواد 530، 532 قانون الضرائب غير المباشرة، ومن خلال نص المادة 36 من الإجراءات الجبائية نجده ذكر على سبيل المثال الأفعال التي تعتبر احتيال ضريبي والتي يمكننا إجمالها فيما يلي:

---

1) ذكر المشرع الجبائي الأفعال الاحتيالية على سبيل المثال لا على سبيل الحصر لأنه من غير الممكن أن يلم بكل الأفعال والطرق التي يتفنن المحتالون في إيجاد غيرها.

2) -Geneviève Giudicelli-Delage, Droit Pénal Des Affaires, 3éme édition, Dalloz, Paris, 1996, p 104-105.

- Gautier Pierre et Lauret Bianca, Droit Pénal Des Affaires, 5[éme] edition, Economica; Paris, 1995, p 280-281.

ـــ الإغفال عن قصد تسجيل أو الأمر بتسجيل حسابات غير صحيحة أو صورية في السجل اليومي أو سجل الجرد المنصوص عليهما في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري، أو في الوثائق التي تحل محلها عندما تتعلق الأخطاء بالسنوات المالية التي أقفلت حالاتها.

ـــ إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب والرسوم المفروضة.

ـــ تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة تدعيما لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو استرجاعها، وإما على الاستفادة من المزايا الجبائية لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.

ـــ الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح برقم الأعمال أو التركات التي تنتقل عن طريق الوفاة أو الوصايا.

ـــ استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية.

ـــ القيام عن قصد بتسجيل مصاريف تتحملها مؤسسة ما تحت عنوان غير صحيح قصد إخفاء الأرباح والإيرادات الخاضعة للضريبة باسم المؤسسة نفسها والغير.

ـــ ممارسة نشاط غير مصرح به.

ـــ إنجاز عمليات شراء وبيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو استيداعها.

ـــ إنجاز عمليات شراء وبيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو استيداعها.

ـــ تسليم فواتير وسندات تسليم أو أية وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.

ـــ نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا في وثائق المحاسبة التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري.

ـــ كل مناورة تهدف إلى تنظيم الإعسار من طرف المكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه.

2- التزوير في الإقرارات الضريبية:

وقد نصت عليها المواد 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال، و 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة.

3- الامتناع عن تقديم الأوراق الضريبية لأعوان الضرائب:

لقد أكدت المواد 20، و21 من قانون الإجراءات الجبائية، على حق الإدارة الجبائية في المراقبة الجبائية وذلك بالإطلاع على المستندات والوثائق والأوراق الضريبية دون أن يحق للمكلف بالضريبة منعهم من الإطلاع عليها، فإذا امتنع المكلف عن اطلاعهم عليها فإنه يكون بذلك قد ارتكب جنحة الامتناع عن تقديم أوراق ضريبية لأعوان الضرائب، ويكون ذلك بقيامه بأية وسيلة كانت تجعل الأعوان المؤهلين إثبات المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة غير قادرين على تأدية مهامهم.

4- الإخلال بالرقابة الجبائية:

نصت على هذه الجنحة المواد 304 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادتين 530 و 537 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادتين 121 و 122 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والمادة 37 من قانون الطابع، والمادة 122 من قانون التسجيل، ويندرج تحت وصف الإخلال بالرقابة الجبائية:

- عدم تقديم الإقرارات الضريبية.
- عرقلة الأعوان المؤهلين لإثبات مخالفات التشريع الجبائي.
- الامتناع عن توفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات.
- إتلاف الوثائق والدفاتر التجارية والمستندات قبل مرور المدة اللازمة للاحتفاظ بها وهي 10 سنوات طبقا للمادة 11 من القانون التجاري.

5- تحصيل ضرائب غير مستحقة أو الإعفاء منها:

لقد نص قانون العقوبات في المادة 122 منه على اعتبار أن كل تحصيل لضرائب مباشرة أو غير مباشرة، أو منح إعفاءات من الضرائب أو من جزء منها، أو التسليم لجزء من منتجات مؤسسات الدولة جنحة يعاقب عليها بنفس المادة.

6- تقليد أختام الدولة والدمغات والطوابع والعلامات:

أي استعمال طوابع منفصلة أو طوابع مزورة أو سبق استعمالها من أجل دفع ضرائب، وكذلك بيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتجات التي تحمل تلك الطوابع.

7- الإخلال بالسر المهني:

مثلما أقرت معظم القوانين ضرورة المحافظة على السر المهني فقد فعلت كذلك القوانين الجبائية إذ نصت على وجوب الالتزام بالسر المهني، واعتبرت إخلال أعوان الضرائب بالسر المهني جنحة ضريبية يعاقب عليها بموجب المادة 301 من قانون العقوبات، وقد نصت على ذلك صراحة المواد 124 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والمادة 315 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية.

3) الجنايات الجبائية

تتمثل الجنايات الجبائية في نوعين وهما جناية التهرب الضريبي، و جناية تقليد أو تزوير أختام الدولة أو الطوابع أو الدمغات.

1- جناية التهرب الضريبي:

وقد تضمن قانون المالية لسنة 2003 رقم 02ـــ11 المؤرخ في 2002/12/24 جناية التهرب أو التملص الضريبي أو محاولة التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا.

ـــ ولا تنظر جريمة التهرب الضريبي أمام الغرفة الجزائية إلا إذا كيفت على أنها جناية، وذلك إذا تجاوز مبلغ الضريبة المتهرب منها 10.000.000 دج لأنها تمس بالاقتصاد الوطني وتساعد على تخريبه[1].

2- جناية تقليد أو تزوير أختام الدولة أو الطوابع أو الدمغات:

كما نصت المادتين 205 و 206 من قانون العقوبات على أن كل تقليد وتزوير واستعمال وصناعة وترويج يرد على خاتم الدولة أو على طابع وطني أو علامة أو دمغة يعتبر جناية.

---

1) انظر المواد: - المادة 1/305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- المادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة.
- المادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
- المادة 2/119 من قانون التسجيل.
- المادة 2/34 من قانون الطابع.

ثانيا/ الاختصاص المحلي

إن الاختصاص المحلي بالنسبة للنظر في الجنح تحدده المادة 1/329 من قانون الإجراءات الجزائية التي تقضي بأنه: "تختص محليا بالنظر في الجنحة محكمة محل الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم، أو محل القبض عليهم...".

إلا أنه خروجا على هذه القواعد العامة للاختصاص المحلي فقد ترك المشرع في المادة الجبائية للإدارة حق اختيار محكمة الجنح المختصة، فقد أجمعت النصوص الضريبية على ترك اختيار المحكمة المختصة محليا في نظر الدعوى والفصل فيها للإدارة الضريبية فجاء ذلك بالعبارة الصريحة الآتية: "...........والجهة القضائية المختصة حسب الحالة وحسب اختيار الإدارة "[1].

وعليه فالإدارة لها الحق في اختيار إما المحكمة التي يوجد في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة.

وبرأينا أن المشرع الجبائي لم يخرج خروجا مطلقا عن الأصل العام بالنسبة لتحديد المحكمة المختصة بالنسبة للجرائم الجبائية إنما راعى فقط خصوصية هذه الجرائم، فجعل فاختصاص المحكمة بالنظر في هذه الجريمة يجب أن يكون له علاقة بالضريبة دون الخروج عن الإطار العام لتحديد الاختصاص المحلي، فتكون بذلك محكمة الجنح التي تنظر في الدعوى المقدمة بشأن هذه الجرائم هي المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها إما المكان الذي فرضت فيه الضريبة (بدل محل ارتكاب الجريمة)، أو المكان الذي تم فيه حجز الأشياء محل الغش والمخالفة (بدل محل القبض عليهم)، أو المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مقر المؤسسة (بدل مكان إقامة أحد المتهمين أو شركاءهم).

فغاية المشرع الجبائي من تحديد الاختصاص المحلي بهذا الشكل وترك الاختيار للإدارة الجبائية تتمثل في ما يلي:

1- يتم اختيار المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة حتى يسهل على الإدارة الجبائية تدعيم طلبها المقدم للقضاء بكل المعلومات والإثباتات المتعلقة بالمكلف والموجودة على مستواها.

1) فارس السبتي، مرجع سابق، ص 200.

ويبقى تحديد مكان فرض الضريبة واسعا وغير مقتصر على جهة معينة يمكن اللجوء إليها، وخاصة أن مكان فرض الضريبة قد يكون مفتشية على مستوى بلدية أو دائرة أو ولاية بالنسبة للمديريات الولائية، وقد يكون لها اختصاص واسع من خلال المديريات الجهوية، وبالتالي يمكن الإعتماد في تحديد الاختصاص بالنسبة لمكان فرض الضريبة إما لمحكمة المديرية الجهوية أو محكمة المديرية الولائية أو محكمة المفتشيات أو القباضات الضريبية[1].

2- يتم اختيار المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان الحجز يعود لعدة أسباب أهمها: منع المكلف من الإفلات من العقاب لاسيما وأنه كان في حالة تلبس، والحفاظ على الأشياء المحجوزة وبالتالي على موارد الخزينة العامة.

ونجد أن المشرع الجبائي قد نص وأكد على الحجز في قانون الضرائب غير المباشرة[2] لأنه غالبا ما تتم عملية الحجز ضد المكلف الذي يملك أو ينقل بضائع مخالفة لقانون الضرائب غير المباشرة، وتوخيا للسرعة في البت في هذه القضايا فإن للإدارة الجبائية أن تختار محكمة مكان الحجز الثابت بمحضر رسمي محرر من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين قاموا بعملية الحجز سواء تم ذلك بالمراكز الجمركية البرية أو بالموانئ أو المطارات.

3- يتم اختيار المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مقر المؤسسة أي المركز الرئيسي لتلك المؤسسة أو لمركز إدارتها بالجزائر إذا كان مركزها الرئيسي بالخارج، وذلك لتسهيل ربط الضريبة ومراقبة أعمال المؤسسة من الناحية الجبائية، واكتشاف التحايل والتهرب وبالتالي تسهيل مهمة الإدارة في إثباته لأنه وقع على مستواها أيضا.

المطلب الثاني: علاقة الدعوى الجبائية الجزائية بالدعوى الجبائية الإدارية

من المفروض أن تقدم الدعوى الجبائية من طرف الإدارة الجبائية، ولا تمارسها النيابة العامة إلا كطرف ثانوي في الدعوى العمومية، فالإدارة يمكن أن تمارسها باستقلالية وبخصوصية، ولها كذلك أن تمارسها بالتوازي أو بضمها مع الدعوى العمومية المتابعة من

1) انظر المواد 506 و 511 و 513 و 525 من قانون الضرائب غير المباشرة.

2) A.Hatiez , La Contravention Fiscale Devant La Juridiction Repressive, Recueil Sirey , Paris, 1918, p 137.

طرف النيابة العامة في أي حال، فلها بذلك إتباع الطريق الرئيسي أو طريق الانضمام للدعوى العمومية[1].

ولئن كان اشتراك كل النيابة العامة مع الإدارة في مباشرة الدعوى العمومية ليس بالأمر الغريب أو الجديد عن القانون الجنائي الاقتصادي عموما والجبائي خصوصا، فإن وجود الإدارة الجبائية كطرف مشترك في الدعوى الجبائية الإدارية والدعوى العمومية الجبائية يجعل التساؤل مطروحا عن مدى ارتباط الدعوى الجبائية الجزائية بالدعوى الجبائية الإدارية (الفرع الأول) ومدى تأثير الإجراءات الإدارية على سير الدعوى العمومية الجبائية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: مدى ارتباط الدعوى الجبائية الجزائية بالدعوى الجبائية الإدارية

تثار مسألة ارتباط بين الدعويين العمومية الجبائية والجبائية الإدارية عند إثارة إحدى المسائل الأولية وبالنظر إلى وسائل الإثبات الجنائية والإدارية، وكذلك بتأثير إجراء الصلح على الدعوة العمومية الجبائية.

أولا/ إثارة المسائل الأولية

يقصد بالطلبات أو المذكرات كل ما يتقدم به أطراف الدعوى للتأثير على الحكم في القضية أو تأخير الفصل فيها كطلب ندب خبير أو إجراء معاينة أو تأجيل القضية، وقد تكون الطلبات شكلية كطلب تعديل الوصف، أو موضوعية كطلب سماع شاهد نفي، أو أمر حجز المبالغ المختلسة.

ويقصد بالدفوع كل ما يتمسك به الدفاع بغية تفادي الحكم عليه بما طلبه ممثل النيابة العامة أو المدعي المدني، وقد تكون الدفوع موضوعية كإجراء معاينة بدون ترخيص من رئيس المحكمة بخلاف أحكام المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية، أو تكون دفوع إجرائية كالدفع بانقضاء الدعوى العمومية وفق أحكام المادة 06 من ق الإجراءات الجزائية، أو الدفع بعدم تقديم شكوى لمدير الضرائب في قضية النزاع.

1) انظر المادة 288 من قانون الإجراءات الجبائية.

وتقدم الدفوع من النيابة العامة أو المتهم أو المدعي المدني أو المسئول المدني، ويمكن لممثل النيابة العامة أثناء الجلسة تقديم الطلبات الكتابية أو الشفوية التي يراها صالحة للعدالة[1]، كما يحق للمتهم أو الخصوم أو محاميهم إيداع مذكرات ختامية يؤشر عليها من الرئيس والكاتب وينوه عن هذا الأخير عن إيداعها بمحضر الجلسة، كما يجوز للمحكمة أن تأمر بضم الطلبات أو الدفوع للموضوع والفصل فيهما بحكم واحد حتى لا تبقى الخصومة مهددة بعدم السير فيها ما لم يتعلق الأمر بالنظام العام[2].

وقد تثار أمام المحكمة الجزائية مساءل ليست في الأصل من اختصاصها ولكن الحكم في الدعوى متوقف عن الفصل فيها، فهل يحق للمحكمة الجزائية التي تنظر في الدعوى المتعلقة بجريمة التهرب الضريبي، ودفع المتهم أمامها بأنه غير مطالب أصلا بالدفع لأنه مستفيد من الإعفاء الضريبي أن تنظر وتفصل في الدعويين ؟

في هذه الحالة يصبح القول باستقلالية الدعوى العمومية الجبائية عن الدعوى الإدارية الجبائية محل نقاش:

وفقا لأحكام المادة 330 من قانون الإجراءات الجزائية وتطبيقا للقاعدة العامة فإن قاضي الأصل هو قاضي الفرع، وعليه فإن المحكمة الجزائية تختص بالفصل في جميع الدفوع التي يبديها المتهم دفاعا عن نفسه ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

غير أن المادة 331 من قانون الإجراءات الجزائية حددت الحالات التي يجب فيها وقف نظر الدعوى العمومية إلى أن تفصل الجهة المختصة في المساءل الأولية أو العارضة، شرط أن يتم دفع المتهم قبل الدفع في الموضوع وأن يكون جديا بحيث ينفي عن الواقعة موضوع المتابعة وصف الجريمة وبالتالي لا تقبل المسألة الأولية إلا إذا ظهر أن القصد منها مجرد المماطلة ولم يكن لها تأثير خاص ومباشر على المتابعة الجزائية، وبذلك لا يكون هناك مجال للتوقف عن النظر في القضية الجزائية.

---

1) انظر المادة 352 من قانون الإجراءات الجبائية.

2) J .Pierre Chevalier, La Relativité de L'Autorité de la Chose Jugée dans le Contentieux Fiscal , Paris, P U F ,1 975, p 141.

وعليه فإن المحكمة الجزائية متى توفر الشرطين فإنها توقف النظر في الدعوى العمومية إلى أن تصدر المحكمة الإدارية المختصة بالنظر في القضية المتعلقة بوجوب دفع الضريبة من عدمه قرارها، ويتم ذلك بمنح المحكمة الجزائية مهلة للمتهم المتهرب لرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية، وعند انقضاء الأجل دون رفعه للدعوى فإنه يجوز للمحكمة الجزائية أن تواصل النظر والفصل في الدعوى.

وفي نفس الاتجاه سار فقه القضاء الفرنسي، فهو رغم تطبيقه لمبدأ التوقف عند المسائل الأولية في موضوعات مختلفة، بعضها بنص القانون وبعضها بالاجتهاد، فإنه لم يتقيد به في المادة الجبائية: فقد رفضت محكمة النقض الفرنسية في العديد من قراراتها قبول الدفع بتلك المسائل الأولية التي تؤدي إلى خضوع القاضي الجزائي إلى القاضي الجبائي (الإداري)، بما أنه سيوقف النظر في القضية الجزائية إلى أن ينظر القاضي الجبائي في أساس ربط الضريبة ليتخذ على ضوء قراره حكمه الجزائي.

وقد أكدت محكمة النقض الفرنسية في قرارها الصادر في 24 ماي 1967 بشأن قضية SEBAC أن القاضي الجزائي لا يوقف النظر في القضية الجزائية إلى أن يتخذ القاضي الجبائي قراره في أساس الضريبة وذلك لأن مهمة القاضي الجزائي لا تتمثل في مراجعة الحسابات لإقامة قاعدة أساس الضريبة ولكنها تتمثل في البحث عما إذا قام المكلف بالضريبة بالتحايل أو محاولة التحايل للتملص من كامل الضريبة أو من جزء منها[1].

ومما سبق نخلص إلى أن إثارة المساءل الأولية أمام المحكمة الجزائية لا يمس من استقلالية الدعوى العمومية عن الدعوى الإدارية.

كما قد يطرح التساؤل حول إمكانية القاضي الجبائي إيقاف النظر في قضية جبائية عند وجود قضية جزائية إلى أن يبت فيها القاضي الجزائي، وعليه فهل يمكن في هذه المسألة تطبيق القاعدة المعمول بها في القانون الجنائي " الجزائي يوقف النظر في المدني " ؟

1) J .Pierre Chevalier, op-cit, p 133.

لقد أجاب اجتهاد القضاء الفرنسي الإداري على ذلك بحيث خول للقاضي الجبائي كامل الحرية والسلطة التقديرية في تقرير وقف النظر من عدمه إلى أن تقرر المحكمة الجزائية بخصوص مصير الجريمة الجبائية محل المتابعة[1].

كما ذهب جانب من الفقه الفرنسي إلى أن موضوع النزاع الجبائي يختلف عن موضوع النزاع الجزائي، فلا توجد قاعدة قانونية تجبر القاضي الجبائي على وقف النظر إلى أن يتخذ القاضي الجزائي قراره[2].

إضافة لكل هذا فإنه وكقاعدة خاصة يحق للإدارة الجبائية استدعاء المخالف ويكون هذا الاستدعاء بطلب من المدير العام لإدارة الضرائب[3].

ولعل كل ما سبق قوله يؤكد استقلالية الدعوى العمومية الجبائية عن الدعوى الجبائية الإدارية، إلا أن هذه الاستقلالية قد تبدو محدودة إذا ما أقررنا بتداخل وسائل الإثبات.

ثانيا/ تداخل وسائل الإثبات

إن القول باستقلالية وسائل الإثبات في المادة الجبائية يعني أن القاضي الجزائي لا يمكنه أن يعتمد وسائل الإثبات الخاصة بإقرار أصل أداء الضريبة.

ومرجع هذا الرأي هو أن المتابعات الجزائية والإجراءات الإدارية تختلف من حيث طبيعتها وموضوعها[4]، فإذا كانت غاية القاضي الإداري تحديد الوعاء الضريبي قصد تحصيل المبالغ الناقصة، فإن القاضي الجزائي يهدف إلى الكشف عن مخالفة التشريع الجبائي قصد التخلص كليا أو جزئيا من الضريبة، كما أن المشرع قد سمح للإدارة باعتماد وسائل إثبات مختلفة لإقرار أداء الضريبة وذلك عن طريق مراقبة ومراجعة وإعادة تقويم الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة.

1) Ibidem, p 139.
2) A.Hatiez , op-cit , p 141
3) juris-classeur fiscal.C ,p121614−Fasc.

4) انظر المواد 405 وما يليها من قانون الضرائب غير المباشرة.

في حين أنه بالرجوع إلى النصوص الضريبية لا نجد ما يدل على أنه يعتمد على وسائل أخرى لإثبات الجرائم الجبائية غير محاضر المعاينة[1].

وبالتالي فإن الإقرار باستقلالية الإثبات الإداري عن الإثبات الجزائي في المادة الجبائية من شأنه أن يحد من المبدأ العام الذي يقضي بحرية الإثبات في المادة الجزائية أي أن للقاضي الجزائي أن يعتمد جميع الوسائل التي تفيده في القضية، وإذا كان محضر المعاينة هو وسيلة هامة لإثبات الجريمة الجبائية فإنه لا يعد الوسيلة الوحيدة، وبالتالي للقاضي الجنائي الحرية في اعتماد كل القرائن والوسائل القانونية للإثبات.

فالقاضي الجنائي لا يتقيد بدليل معين من أدلة الإثبات وإنما العبرة بالعقيدة التي تكونت لديه نتيجة لاقتناعه بناء على الأدلة المطروحة عليه[2]، ولا يستثنى من ذلك سوى المسائل الأولية التي يتوقف عليها الحكم في الدعوى الجنائية، إذ يخضع إثبات هذه المسائل لحكم القانون الذي ينظمها[3].

وعليه فإن القاضي الجزائي لا يمكنه أن يثبت استعمال المتهرب لطرق تدليسية أو إخفاء عن قصد للمداخيل الخاضعة للضريبة بالاقتصار على التقدير الذي تقوم به الإدارة الجبائية في نطاق تحديدها للوعاء الضريبي.

وفيما يتعلق بالإثبات في المادة الجزائية الجبائية فإنه بالرجوع للأحكام المنظمة لهذه المسألة في مواد قانون الإجراءات الجبائية وكذا قانون الضرائب المباشرة[4]، يتبين لنا بأن المشرع الجزائري لم يبين بطريقة مفصلة هذه المسألة، عكس المشرع الفرنسي الذي فصلها بدقة.

---

1) أحمد فتحي سرور، الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، لبنان، 1972، ص ص493، 503.

2) ادوارد جرس بشاي، الجريمة الضريبية في التشريع المصري، الطبعة الأولى، مصر، (بدون تاريخ)، ص 208.

3) انظر المواد 83، 84، 60، 61 من قانون الإجراءات الجزائية.

4) Tixier et Robert, droit pénal fiscal, Dalloz, 1980, p 118.

فعبء الإثبات يتوزع بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، فيكون على عاتق الإدارة الجبائية في حالة إتباع الإجراءات الوجاهية لتقويم أسس الضريبة، ويكون على عاتق المكلف بالضريبة إذا تم إتباع الإجراءات التلقائية في تحديد أسس الضريبة.

غير أن المشرع لم يحدد وسائل الإثبات الواجب اتخاذها عندما يقع عبء الإثبات على الإدارة الجبائية وحدها ، مما يدل أن للإدارة حرية اختيار وسائل الإثبات المحددة قانونا، خاصة وأن المشرع قد مكن أعوان الضرائب من حق الاطلاع على الوثائق والمستندات المحاسبية وحق التفتيش وسماع الشهود، وكل هذا من شأنه أن يوسع من دائرة الإثبات الممكن اعتماده من طرف الإدارة الجبائية.

ومن خلال ما سبق نخلص إلى وجود تداخل بين وسائل الإثبات الجزائية الجبائية ووسائل الإثبات الإدارية الجبائية، وقد جاء في إحدى قرارات محكمة النقض الفرنسية الصادر بتاريخ 1977/11/07 أن: " القاضي الجزائي يمكنه أن يستمد عناصر قناعته من المعاينات المادية التي قام بها من يتولى المراجعة الجبائية "[1].

وعليه فإذا كان المحضر هو وسيلة الإثبات الأساسية لأنه يضم كل ما حرره أعوان الضرائب بعد معاينتهم للمخالفات وحجزهم للوثائق والمواد غير المصرح بها، فإنه يمكن للقاضي الجزائي أن يكون قناعته من خلال ظروف وملابسات القضية إعمالا لمبدأ حرية الإثبات الجزائي مع مراعاة حقوق الدفاع للمتهم المكلف بالضريبة.

وبالرغم من ذلك، فالبعض يرى أن أمر تخويل القاضي الجنائي سلطة فحص المركز الضريبي للمكلف وتكييف هذا المركز طبقا لأحكام القانون الجبائي، وهي سلطة أصيلة يمارسها القاضي الجبائي المختص، قد يؤدي إلى نتائج متعارضة في بعض الأحيان والإضرار بمصالح المكلف وإهدار الضمانات المقررة، هذا فضلا عن أن مبدأ الاختصاص المطلق والشامل للقاضي الجنائي الذي يخوله الفصل في جميع المسائل التي يتوقف عليها الحكم في الدعوى الجنائية لا يجوز إعماله في الحالات التي يكون فيها الحكم في الدعوى الجنائية متوقف على

1) Castagnede.B, "**La Répartition Compétences Juridictionnelles En Matière Fiscale En Droit Français**", Thèse Doctorat, Université de Paris Tome 2, 1972, p 562.

الفصل في مسألة أولية تدخل في الاختصاص المطلق والشامل لقاضي آخر مستقل عن القاضي الجنائي.

ولذلك يتجه هذا الرأي ــضمانا لحسن سير العدالةــ إلى تحقيق نوع من التنسيق بين كل من القاضي الجنائي والقاضي الجبائي وبحيث يتم الفصل في الدعوى الجنائية أو الدعوى الجبائية المتعلقة بنفس الوقائع لحين الفصل في الدعوى الأخرى وذلك تلافيا للتعارض بين الأحكام[1].

وعلى ضوء ما سبق لا يسعنا إلا أن نقر بتداخل وسائل الإثبات الجزائية مع وسائل الإثبات الإدارية في المادة الجبائية، باعتبار أن القاضي الجزائي يتمتع بسلطة مطلقة في تقدير القرائن المتوفرة، والتي من شأنها أن تؤدي إلى اقتناعه بوجود تحايل لم يتمكن أعوان الإدارة الجبائية من كشفه خلال قيامهم بأعمال المراقبة والمعاينة.

ثالثا/ تأثير إجراء المصالحة في وقف الدعوى الجبائية الجزائية

غالبا ما يقع ربط الصلح بانقضاء الدعوى العمومية الجبائية، ورغم أن ذلك صحيحا إلا أن إجراء الصلح لا يقتصر على الفترة التالية لتحريك الدعوى العمومية الجبائية والتي تسبق صدور حكم نهائي فيها، إنما يمكن للإدارة الجبائية أن تقوم بإجراء الصلح مع المخالف حتى في الفترة اللاقضائية، أي التي تسبق تحريك الدعوى العمومية.

فعلى إثر المعاينة والتفتيش في مرحلة البحث والتحري إذا تم اكتشاف الجريمة الجبائية فإنه يحرر محضر المعاينة ويبلغ للمخالف، وهنا تملك الإدارة الجبائية وحدها حق التصالح مع المكلف المخالف، والتخلي عن المتابعة القضائية في كل الأطوار، ما لم يصدر قرار نهائي في الدعوى، باعتبار أنها صاحبة الحق في تقديم طلب لتحريك الدعوى العمومية بشأنها.

---

1) cass. crim, 16/04/1970, Bull n° 132. Cette constitution de partie civile a pour but de permettre à l'administration de suivre la procédure et d'y intervenir dans l'intérêt du fisc: elle se trouve limitée dans ses effets par les dispositions du code général des impôts qui réservent à l'administration fiscale le pouvoir de déterminer et de mettre elle-même à la charge du fraudeur, non seulement le moment des droits , taxes , redevances et amendes fiscales qui ont pour partie le caractère de réparations civiles destinées à dédommager l'administration du préjudice causé par les fraudes fiscales.

فالمصالحة أو الصلح في المادة الجبائية الجزائية هو وسيلة قانونية غير قضائية يؤدي إما إلى تخلي الإدارة الجبائية عن المتابعة أصلا، وإما إلى الاتفاق مع المخالف بعد صدور حكم ابتدائي بالإدانة على قطع الخصومة وانقضاء الدعوى مقابل دفع مبلغ مالي.

فبالرغم من أن الدعوى العمومية تتميز بخاصيتين هما العمومية وعدم القابلية للتنازل بعد رفعها إلا أن إجراء الصلح يعتبر استثناء من هذه القاعدة، فالدعوى العمومية ملك للمجتمع وهي تعبير عن سلطة الدولة في العقاب، وتهدف من ورائها لتحقيق الصالح العام، وهو المقصود بالعمومية، أما عدم قابلية التنازل فيعني أنه قبل رفع الدعوى العمومية فإن للنيابة وحدها حق التصرف فيها، ومتى وصلت الدعوى للمحكمة فيصبح القاضي وحده المختص في إصدار القرار الذي يحمي مصلحة المجتمع، مما يحرم النيابة العامة من إمكانية التنازل عنها أو وقفها.

إلا أن الطبيعة الخاصة للجرائم الاقتصادية عامة والجبائية خاصة فرضت بعض المرونة التي تتماشى مع ممارسة الدعوى العمومية، إذ أن الهدف من هذه الأخيرة لا يتمثل بالدرجة الأولى في تسليط العقاب على المخالف إنما في جبر ضرر الخزينة العامة بتدارك النتيجة الإجرامية عن طريق تحصيل المبالغ المستحقة والتي استولى عليها المخالف بدون وجه حق، وهذا خلافا لجرائم القانون العام التي يصعب فيها تدارك النتيجة الإجرامية.

من كل ما سبق يعتبر إجراء الصلح المخول للإدارة الجبائية ضمانا لحقوقها وفقا لما تمتلكه من سلطة تقديرية في الموازنة بين المتابعة أو إجراء الصلح.

وهنا يؤثر الصلح على الدعوى العمومية الجبائية فيؤدي إلى انقضائها مما يبين مدى تأثير هذا الإجراء الإداري على الدعوى العمومية.

الفرع الثاني: تأثير الإجراءات الإدارية على سير الدعوى الجبائية الجزائية

الأصل أن الدعوى الجبائية تقدم من طرف الإدارة الجبائية، ولا تمارسها النيابة العامة إلا كطرف ثانوي في الدعوى العمومية، فالإدارة يمكن أن تمارسها باستقلالية وبخصوصية، ولها كذلك أن تمارسها بضمها مع الدعوى العمومية المتابعة من طرف النيابة العامة.

وهنا تطرح مسألة تأثير الإجراءات الإدارية على سير الدعوى العمومية الجبائية في إطار الدفع باتصال القضاء أو الطعن في صحة الإجراءات الإدارية، وكذا في تفسير القرارات الإدارية وتقدير مشروعيتها.

أولا/ الدفع باتصال القضاء

بالرغم من أنه يترتب على كل جريمة دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات ويترتب عليها في حالة وقوع ضرر دعوى مدنية لجبر ذلك الضرر، إلا أن الملاحظ في المادة الجبائية أن الجريمة الجبائية لا يمكن أن تؤدي من حيث المبدأ إلا للدعوى العمومية ويعود منع الإدارة من تقديم دعوى مدنية لاعتبارها بمثابة مساعد للحق العام في هذا الشأن، كما أنها هي التي تتولى تحديد مبالغ الضرائب والرسوم التي تم التملص منها عن طريق التهرب والتحايل، وكذلك الغرامات الجبائية التي لها طابع التعويض المدني عن الضرر الذي لحقها جراء أعمال الغش والتحايل.

غير أنه يبقى من الجائز متابعة الجريمة الجنائية المقترنة بالتحايل الجبائي الذي ألحق ضررا بخزينة الدولة، إذ أنه باستطاعة الإدارة الجبائية أن تنتظم للنيابة العامة للقيام بالحق الشخصي دون أن يؤدي ذلك إلى تمكين الإدارة طلب التعويض الزائد على العقوبات، كما أكد ذلك فقه القضاء الفرنسي في القرار الصادر عن محكمة النقض الفرنسية والمؤرخ في 16 أفريل 1970 [1].

حيث اعتبر القيام بالحق الشخصي في المواد الجبائية ذو طابع خاص لا يبيح للإدارة طلب التعويض عن الضرر، وإنما يمكنها من أن تصبح مساعدا للنيابة العامة فلا تتحمل بذلك

---

1) عبد الله الهلالي، التتبع الجزائي في مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، تونس، م.ق.ت، 1990، ص 55.

مصاريف الدعوى بعد سماع الحكم، كما أنها لا تخضع لشكليات القيام بهذا الحق التي يقتضيها قانون الإجراءات المدنية، إذ يمكن الاكتفاء بمجرد طلب كتابي يوجه للنيابة العامة حتى يتحقق القيام بالحق الشخصي، والمطالبة بالغرامة لا مجال له مادامت العقوبات الجزائية المالية ذات طابع تعويضي والعقوبات البدنية نوعا من وسائل الضغط والجبر لاستخلاص التعويضات المستحقة.

وبالنسبة لقرينة اتصال القضاء فالأصل أن تمنع المحكمة الجزائية من النظر في الأفعال التي تمت متابعتها سابقا، غير أنه في المواد الجبائية تثير قرينة اتصال القضاء بعض الإشكاليات بسبب مبدأ استقلالية الدعوى العمومية الجبائية، ذلك أنه يمكن أن يرتكب الشخص المكلف بالضريبة في نفس الوقت جريمة حق عام وجريمة جبائية، فإذا كان للنيابة العامة تحريك ورفع الدعوى العمومية بشأن جريمة الحق العام، فهل يجوز أن يدفع المتهم بسبق الفصل الجزائي وباتصال القضاء إذا ما أثارت الإدارة الجبائية دعوى عمومية جبائية بناءا على نفس الفعل ؟

سبق وأن بينا أن القاضي الجزائي لا يوقف النظر في الدعوى الجزائية إذا ما طرحت أمامه مسألة من المسائل الأولية، إلى أن يعطي فيها القضاء الإداري الجبائي كلمته رغم خروج تلك المسألة عن اختصاصه العادي، وهذا يعد كافيا للإقرار بأن القضاء الجزائي لا يتقيد بالحكم الذي يصدره القاضي الجبائي الإداري، ثم إن مبدأ استقلال الدعوى العمومية الجبائية يقف حائلا دون قبول الدفع باتصال القضاء في الإدارة[1] ، كما أن القاضي الجزائي لا يهمه إن كان القاضي الجبائي قد صرح أم لا ببطلان قرار فرض وتحصيل الضريبة.

وقد أيد اجتهاد القضاء الفرنسي هذا الاتجاه[2]، وأقر مبدأ استقلالية الدعوى العمومية الجبائية عن الدعوى العادية حيث اعتبرت محكمة النقض الفرنسية أن الإدارة الجبائية تحتفظ بحقها في القيام بصفة منفردة ومستقلة، كما يمكنها الانضمام للنيابة العامة وطلب تطبيق العقوبات المالية والبدنية، فلئن كان للدعويين نفس السبب، فإن لكل منهما موضوعها الخاص، إذ

1) Cass .crim 7 mai 1968 bull ,n104, voir : Tixier et Robert , op-cit, p 113.

2) Casimir Jean-Pierre, Contrôle Fiscal, Contentieux-Recouvrement, 10éme édition, Groupe Revue Fiduciare, Paris, 2007.

يتمثل موضوع الدعوى العمومية الجبائية في متابعة الجريمة الجبائية، في حين أن موضوع الدعوى العمومية العادية يتمثل في متابعة جريمة الحق العام.

فقد جاء في قرار محكمة النقض الفرنسية أن المتابعة الجزائية والإجراءات الإدارية الرامية لتحديد أساس الضريبة وتحصيلها يختلفان من حيث طبيعتهما وموضوعهما فكل منهما مستقل عن الآخر، وقرارات المحكمة الإدارية ليست لها قوة الأمر المقضي إزاء القضاء الجزائي، وعلى هذا الأساس فإن المحكمة التي رفعت إليها الدعوى العمومية العادية أو الدعوى العمومية الجبائية سترفض الدفع بأسبقية أو باتصال القضاء في إحدى الدعويين، وبالتالي فإنها تصدر حكمين مختلفين يخص كل منهما جريمة معينة[1].

بيد أن مثل هذا الإقرار لم يسلم من النقد خاصة في الحالة التي يقر فيها القانون الجبائي أن المخالف لم يعد مدينا للخزينة العامة، ومع ذلك فإن القاضي الجزائي يواصل النظر في الدعوى الجزائية، الأمر الذي يخالف الغاية من رفع الدعوى العمومية الجبائية وهي إضافة إلى ضمان احترام القانون والعدالة في توزيع الأعباء الجبائية فهي تهدف إلى الحرص على تحصيل الأموال لصالح الخزينة العامة لسد نفقات الدولة، وبالتالي من المنطقي توقف القاضي الجزائي عن النظر في الدعوى العمومية الجبائية لانتفاء سبب قيامها، وهو ما يجعل المتابعة في غير محلها.

فمثل هذا الحل الذي أقره فقه القضاء الفرنسي من شأنه أن يؤدي إلى صدور حكمين متناقضين واحد بالإدانة بشأن الجريمة الجبائية و الآخر بالبراءة بشأن جريمة الحق العام وهو ما قد يؤدي إلى التأثير سلبا على وحدة أحكام القضاء الجزائي.

ولكن يبقى السؤال مطروح حول مدى تأثير قرينة اتصال القضاء على مبدأ استقلالية الدعوى العمومية الجبائية عندما تكون هذه الأخيرة مستقلة عن دعوى الحق العام والقائمة على نفس السبب مما ينتج عنه عدم إمكان الدفع باتصال القضاء من طرف المخالف محل المتابعة الجزائية من طرف الإدارة الجبائية؟

1) Cass .crim 4 juin 1970 bull ,n186, idem, p 119 ,120.

أي هل يمكن للمخالف مثلا أن يدفع أمام القضاء الجزائي بانتفاء أساس الضريبة نظرا لوجود قرار إداري جبائي اتصل به القضاء يبرئ ذمته من ذلك الدين الجبائي ؟

غير أن القضاء الفرنسي لم يساير هذا الاتجاه حين اعتبر أن كل ما يقرره القاضي الجبائي لا يتمتع بقوة اتصال القضاء أمام القاضي الجزائي، إذ تبقى المحكمة الجزائية مستقلة عن المحاكم الإدارية وأن قرارات هذه الأخيرة لا تمتلك سلطة الأمر المقضي به تجاه قرارات الأولى.

وقد تأكد هذا الموقف الذي لم يسلم هو الآخر من النقد من خلال القرار الشهير " DELFAUX"[1] والذي تتمثل وقائعه في أن السيد " دلفو" وقعت إدانته من أجل الغش الجبائي، فقام بالطعن بالتماس إعادة النظر استنادا على ظهور وقائع جديدة ذلك أنه أدلى للمحكمة الجزائية بقرارين صادرين عن محكمة مجلس الدولة يتعلقان بإلغاء السندات الإدارية الجبائية الصادرة ضده والذين أكدا عدم التزامه بدفع الضرائب التي اتهم من أجلها.

إلا أن المحكمة الجزائية رفضت ذلك المطلب مبررة قضائيا باستقلالية الإجراءات الجزائية من حيث طبيعتها وموضوعها عن الإجراءات الإدارية، وأن هذه الأخيرة ليست لها حجية الأمر المقضي على الحكم الجزائي، ذلك أن إبطال السندات الإدارية لا يتعارض مع الحكم الصادر عن القاضي الجزائي.

مما جعل هذا القرار عرضة للانتقادات من الفقه الفرنسي بسبب تعارضه مع قواعد العدل، وذلك أن المخالف الذي تمت إدانته جزائيا رغم أنه قد ثبتت براءة ذمته تجاه الخزينة العامة، سيحرم من التمتع بالإعفاء الجبائي لأن القوانين المالية وفيما يتعلق بالإعفاء الجبائي تستثني الأشخاص المحكوم عليهم بسبب إدانتهم بجريمة الغش الجبائي.

ولقد رأى البعض في هذا القرار رجوعا عن قبول الوقائع الجديدة كأساس لإعادة النظر[2] وخاصة منها الوقائع التي يزول مع ظهورها عنصر أساسي لقيام الجريمة، خاصة وأن القرار يتناقض مع المنطق والذي يفترض أن جنحة الاحتيال الجبائي لا يمكن أن يقوم إلا متى

1) Jean Pierre Chevalier , op-cit, p 138.
2) Christian Louit, **L'Application Du Droit Pénal En Matière Fiscale**, 3eme colloque de la société de droit fiscal 4/5 décembre 1980 présenter, p 21.

كانت الضريبة مفروضة وأن الإدارة الجبائية عندما تكشف خطأها في هذا الشأن يجب عليها العدول عن متابعة المكلف بالضريبة جزائيا.

فالتمسك بوجود جريمة جبائية في غياب المساس بموارد الخزينة العامة يكون غير مبرر، خصوصا وأن العقوبة الجبائية الجزائية المالية تتميز بطابع تعويضي ولا مبرر لتعويض الإدارة من قبل القاضي الجزائي انطلاقا من فرضه للغرامة مثلا في الوقت الذي ثبت فيه عدم وجود ضريبة مستوجبة أصلا، أو عدم وجود نقص فيه من خلال القرار الجبائي الصادر عن المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة[1].

وعليه وباعتبار أن الدعوى الجنائية تتمتع بذاتية واستقلالية عن المنازعة الجبائية، فالقاضي الجنائي عند الفصل في الدعوى الجنائية المتعلقة بالجرائم الجبائية يباشر كل السلطات المقررة له قانونا بالاستقلال عن القاضي الإداري، الذي لا يستهدف سوى التحقق من مشروعية ربط الضريبة التي يلتزم المكلف بأدائها، في حين أن القاضي الجنائي لا يستهدف سوى التحقق من ارتكاب المكلف أو محاولة ارتكابه للجريمة الضريبية باستعمال الوسائل التدليسية التي نص عليها القانون.

فيكون للقاضي الجنائي أثناء نظر الدعوى الجنائية سلطة تحديد مقدار الضريبة التي تهرب منها المكلف، بينما ترى محكمة النقض الفرنسية أن سلطة القاضي الضريبي تقتصر على التحقق من تحايل المكلف وإخفاءه لمبالغ تسري عليها الضريبة دون اشتراط تحديد مقدارها[2].

لكن القول بالاستقلال المطلق للقضاء الجزائي عن القضاء الإداري، وبالتالي بعدم إمكانية تطبيق قاعدة اتصال القضاء قد يؤدي إلى إمكانية تعارض الأحكام الصادرة عن النظامين القضائيين، حيث أن القرارات الصادرة من الجانبين لا تمتلك حجية على بعضها البعض، وينتج عن ذلك عدم تطبيق قاعدة وقف النظر حتى وإن كانت الدعويين محل نظر متزامن من طرف النظامين القضائيين، هذا فضلا عن انتفاء قاعدة الحجية، ومرد ذلك هو استقلالية الدعوى العمومية الجبائية عن الدعوى الجبائية الإدارية.

---

1) Cass .crim 10/02/1976 bull.crim .p117 No 49.

2) انظر المادة 3/21 من قانون الإجراءات الجبائية.

وكخلاصة لما سبق، فإن الدعوى العمومية الجبائية ومن ورائها النزاع ينقضيان باتصال القضاء في صورة وجود حكم جبائي جزائي سابق استنادا لحجية الجزائي على الجزائي، ولكن أيضا عن طريق إجراء المصالحة والذي تكون الإدارة الجبائية حرة للقيام به لإنهاء الدعوى وبالتالي إنهاء النزاع.

ثانيا/ الطعن في صحة الإجراءات الإدارية

كثيرا من القضايا الجزائية التي يتهم فيها الخاضعون للضريبة بارتكاب جرائم الغش الجبائي تنطلق إثر أبحاث إدارية تقوم بها الإدارة الجبائية في نطاق ما لها من حق مراقبة ومراجعة واطلاع وتفتيش، وتخضع كل تلك الأعمال لإجراءات إدارية محددة قد يحصل خلل في تطبيقها فيتم التمسك بذلك الخلل أمام المحكمة الجزائية لطلب الحكم ببطلان الإجراءات والإفراج عن المكلف المتهم، فهل تتعهد المحكمة الجزائية بالنظر في صحة هذه الإجراءات أم لا ؟ وهل يمكن أن يترتب على بطلان الإجراءات الإدارية بطلان إجراءات المتابعة الجزائية ؟

لقد نص القانون الجبائي على عدة إجراءات يتوجب إتباعها قبل ممارسة حق المراجعة الجبائية(إعادة التقويم الجبائي) مثل وجوب إعلام المكلف بالضريبة مسبقا بعملية التقويم من أجل إعطاءه الحق في تحضير مستنداته وحساباته والاستعانة بمستشار أو خبير محاسبي أثناء عملية التقويم[1]، ووجوب الحصول على إذن كتابي من وكيل الجمهورية لممارسة حق التفتيش كلما وجدت قرائن تدل على ممارسة المكلف القائم بنشاط خاضع للضريبة دون تصريح أو القيام بأعمال احتيال جبائي.

ومن ثمة فإن الإخلال بهذه الإجراءات الإدارية التي أدت إلى كشف الجريمة الجبائية من شأنه أن يدعو إلى التساؤل حول إمكانية إثارة المتهم للدفع بالبطلان أمام المحكمة الجزائية وطلب الحكم بإبطال الإجراء المعيب وما ترتب عنه ؟

1) Arrêt de 4 décembre 1978, bull.crim ,n 340 , p 887, cite par Jean Cosson ,Vérification Fiscale et Communication de Pièces Comptables Devant La Justice Pénale, R.S.C.D.P.C , 1984, p 760 ,761.

إن الإجابة على هذا السؤال ليست سهلة، ذلك أن القاضي الجزائي يجد نفسه بين أمرين متناقضين أولهما حماية الفرد ولو كان متهما وإعمال مبدأ استقلال الدعوى العمومية الجبائية، وفي ظل غياب اجتهاد قضائي جزائري بخصوص هذه المسألة فإننا سنعرض ما أقره الاجتهاد القضائي الفرنسي الذي تردد بين أمرين:

الأمر الأول: أن القاضي الجزائي ليس من اختصاصه تأويل النصوص القانونية الجبائية التي لا تطبق إلا على إجراءات تحديد أساس الضريبة والتي تعود للقاضي الإداري، وأن محكمة الاستئناف خالفت ذلك المبدأ عند نظرها في قضية غش جبائي بقضائها ببطلان إجراءات المراجعة.

والأمر الثاني: حين اتخذت المحكمة منحى آخر في قرارات أخرى، وذلك من خلال إقرارها بالسماح للقاضي الجزائي بالتثبت من صحة الإجراءات الإدارية دون أن يمس حسب رأيها بمبدأ الاستقلالية حيث خولت محكمة النقض الفرنسية القاضي الجزائي إمكانية إبطال الإجراءات الجزائية بسبب خلل أو عيب إجرائي اعترى إجراء حق المراجعة عملا بقاعدة " قاضي الأصل هو قاضي الفرع ".

وقد تدعم هذا الاتجاه بقرارات أخرى حيث جاء صراحة بقرار مؤرخ في 28 جوان 1982 أن البطلان الذي رتبه القانون على عدم احترام الإجراءات اللازمة للقيام بحق المراجعة يمتد إلى الإجراءات المتبعة أمام المحكمة الجزائية التي تنظر في جنحة الغش الجبائي التي اكتشفت عقب عملية المراجعة، وهذا استثناء من المبدأ القاضي باستقلال الإجراءات الجزائية، لا يمتد إلى الفاعل الثاني الذي ثبتت مشاركته نتيجة لعملية مراقبة أولية لا نزاع في صحتها[1].

كما أكدت محكمة النقض الفرنسية في قرار آخر لها بتاريخ 24 جوان 1985 [2] أن قضاة الأصل يمكنهم القضاء ببطلان الإجراءات لعدم احترام نصوص قانون الإجراءات الجبائية، وعليه ببطلان إجراءات المتابعة الجزائية لبطلان الإجراءات المتبعة في الدعوى

---

1) Gazette De Palais, 1985, table analytique, tome 2, p 6

2) ــ عبد الفتاح مراد، جرائم التهرب الضريبي، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2002، ص 973 و 940.

ــ محمد أحمد عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص 473.

الإدارية الجبائية، رغم ما في ذلك من خرق للمبدأ المعترف به والقاضي باستقلال الدعوى العمومية الجبائية عن الإجراءات الإدارية.

ثالثا/ تفسير القرارات الإدارية وتقدير مشروعيتها

الأصل أن المقرر أن للقاضي الجنائي سلطة تفسير القرارات التنظيمية أو اللوائح الإدارية وكذلك تقدير مشروعيتها إعمالا لمبدأ الإختصاص المطلق والشامل للقاضي الجنائي للفصل في جميع المسائل التي يتوقف عليها الحكم في الدعوى الجنائية[1].

أما القرارات الفردية فلا يجوز للقاضي الجنائي تفسيرها أو تقدير مشروعيتها ما لم يقرر المشرع خلاف ذلك بنص قانوني صريح، وهو ما انتهت إليه محكمة التنازع الفرنسية منذ حكمها الصادر بتاريخ 5 جويلية 1951، ومع ذلك يجري قضاء محكمة النقض في فرنسا على أن للقاضي الجنائي سلطة تقدير مدى نفاذ القرار الإداري الفردي وهو ما ينطوي على التعرض لتقدير المشروعية[2].

والمبدأ المقرر في التشريع الجزائري أنه لا يجوز للمحاكم بصفة عامة – ومن بينها المحاكم الجنائية– تفسير القرار الإداري لخروجه عن اختصاصها، فيتعين عليها الالتزام بآثاره في الدعوى المعروضة عليها والناشئة عنه، غير أن هذا لا يمنع القاضي الجنائي من تفسير القرارات التنظيمية العامة أثناء نظر الدعوى الجنائية دون أن يلتزم بوقف الفصل في الدعوى لحين صدور حكم بالتفسير من المحكمة الإدارية.

وعليه ومما سبق يحق للقاضي أثناء نظر الدعوى العمومية الجبائية تفسير القرارات التنظيمية الجبائية دون أن يكون ملزما بوقف الدعوى إلى غاية صدور حكم من المحكمة الإدارية لتفسير القرار الإداري في المادة الجبائية والذي له علاقة بالدعوى العمومية.

وأخيرا، نخلص مما سبق أن استقلال الدعوى العمومية الجبائية عن الدعوى الإدارية الجبائية يترتب عليه نتيجتين وهما:

1) B.Castagbede ,op-cit, p 559

2) انظر المادتين 164، و333 من قانون الإجراءات الجبائية.

1- عدم التزام القاضي الجنائي بوقف الفصل في الدعوى العمومية لغاية الفصل في الدعوى الجبائية من قبل القاضي الجبائي فيما يتعلق بتحديد وعاء الضريبة، وفي نفس الوقت عدم التزام القاضي الإداري الجبائي بوقف الفصل في الدعوى الجبائية لغاية الفصل في الدعوى العمومية من قبل القاضي الجنائي فيما يتعلق بالغش الجبائي.

2- عدم تقيد القاضي الجنائي بالحكم الصادر في الدعوى الجبائية فيمكنه بذلك الحكم بإدانة المكلف المتهم بجريمة التهرب الضريبي رغم صدور قرار إداري بإلغاء ربط الضريبة، فلا يعتبر صدور ذلك القرار مبرر لالتماس إعادة النظر في ذلك القرار، ونفس الأمر بالنسبة للقاضي الجبائي فإنه لا يتقيد بالتقدير الذي حدده القاضي الجنائي بالنسبة للضريبة المتملص منها.

وعليه نخلص إلى أن الدعوى الجبائية تتميز باستقلالها لأنها لا تهدف إلى مجرد المحافظة على احترام القواعد القانونية الآمرة أو ضمان العدالة من حيث توزيع الأعباء الجبائية بين المكلفين بالضريبة، وإنما تحرص إلى حد كبير إلى استخلاص الأموال لفائدة الخزينة العامة للدولة لتمويل المصالح العامة وضمان إستمراريتها، هذه الاستقلالية تتجلى من خلال معاينة الجريمة الجبائية وإثارة الدعوى العمومية بشأنها.

الفصل الثاني
إجراءات المحاكمة وأسباب انقضاء الدعوى الجبائية الجزائية

تعتبر المحاكمة آخر مرحلة في الدعوى الجزائية، ويتم في هذه المرحلة التحقيق النهائي حول الجريمة المنسوبة للمتهم، وتمحيص الأدلة المقدمة في الدعوى سواء التي في مصلحة المتهم أو ضده، بقصد تقصي الحقيقة ووصولا إلى الفصل في الموضوع من طرف القاضي المختص في نظرها والحكم فيها إما بالإدانة في حالة توافر الأدلة الكافية لإدانته وبالتالي تسليط العقوبات المقررة عليه قانونا سواء كانت نافذة أو موقوفة التنفيذ، جراء ما ثبت اقترافه من أفعال منسوبة إليه، وإما بالبراءة في حالة عدم توافر الأدلة ضده.

وتتميز مرحلة المحاكمة بخصائص مشتركة أمام مختلف جهات الحكم الجزائية أي على مستوى جميع درجات الحكم سواء على مستوى محكمة الجنح والمخالفات، أو على مستوى المجلس القضائي كجهة استئناف أو على مستوى محكمة الجنايات أو على مستوى المحكمة العليا.

وسنركز من خلال هذا الفصل على إجراءات المحاكمة (المبحث الأول) وأسباب انقضاء الدعوى الجبائية الجزائية (المبحث الثاني).

المبحث الأول

إجــراءات المحاكمـــــة

تخضع إجراءات المحاكمة عموما أمام جهات الحكم في القضايا الجبائية لنفس الإجراءات المقررة في قانون الإجراءات الجزائية، لأن كل القوانين الجبائية وعلى رأسها قانون الإجراءات الجبائية لم تتضمن أية إشارة إلى القواعد الإجرائية الواجب إتباعها أمام مختلف الجهات القضائية الجزائية، الأمر الذي يجبرنا على إتباع القواعد العامة التي تحكم الإجراءات أمام هذه المحاكم في غياب إجراءات خاصة بالمحاكمة بشأن الجرائم الجبائية.

وعليه سنوضح إجراءات المحاكمة (المطلب الأول)، وإجراءات سير الجلسة(المطلب الثاني)، وتنفيذ الحكم وإجراءات الطعن فيه(المطلب الثالث).

المطلب الأول: إخطار جهات الحكم

وفقا للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية فإن كل القضايا تحال أمام الجهات المختصة بالمحاكمة إما عن طريق الإحالة من قاض التحقيق[1] أو بقرار من غرفة الاتهام[2] أو التكليف المباشر بالحضور[3] أو التلبس [4].

وبالنسبة للقضايا المتعلقة بالجرائم الجبائية فإن قانون الإجراءات الجبائية لم يحدد طرق خاصة لإخطار جهة الحكم، لذلك تبقى الطرق العادية المتبعة في كل القضايا هي المتبعة بشأن القضايا الجبائية على الرغم من عدم فاعلية بعضها كالإخطار عن طريق التلبس.

وعليه سنتناول الإحالة من قاضي التحقيق أو غرفة الاتهام(الفرع الأول)، التكليف المباشر بالحضور(الفرع الثاني)، والتلبس(الفرع الثالث).

الفرع الأول: الإحالة من قاضي التحقيق أو غرفة الاتهام

بتطبيق القواعد العامة المنصوص عليها في المادتين 66 و 164 من قانون الإجراءات الجزائية فإن لوكيل الجمهورية القيام بإخطار قاضي التحقيق بتقديم طلب افتتاحي إجراء تحقيق، وعلى اثر ذلك الإخطار يقوم قاضي التحقيق باتخاذ جميع إجراءات التحقيق التي يراها مفيدة للكشف عن الحقيقة، وذلك بكافة الطرق وخصوصا اللجوء إلى خبير محاسبي للتأكد من المبلغ المالي المتملص من دفعه وتحديده بدقة.

وإذا أسفرت نتائج التحقيق عن كون الوقائع مخالفة أو جنحة فإنه يصدر أمر بإحالة الدعوى إلى محكمة الجنح أو المخالفات.

أما إذا أسفرت نتائج التحقيق عن كون الوقائع جناية فإن الجريمة تحال على محكمة الجنايات بناء على قرار غرفة الاتهام تطبيقا لأحكام المادة 248 من قانون الإجراءات الجزائية.

1) انظر المادتين 196، و248، من قانون الإجراءات الجزائية.

2) انظر المادتين 333، و335 من نفس القانون.

3) انظر المادتين 59، و338 من نفس القانون.

4) A.Hatiez , op–cit , p 141

الفرع الثاني: التكليف المباشر بالحضور

تنص المادة 440 قانون الإجراءات الجزائية على أنه: " يسلم التكليف بالحضور بناء على طلب النيابة العامة: ومن كل إدارة مرخص لها قانونا بذلك............"

من خلال هذه المادة فإن التكليف بالحضور يتم إما:

1 -بناء على طلب النيابة العامة.

2 -بناء على طلب من كل إدارة مرخص لها قانونا بذلك.

والسؤال المطروح هنا ما هي تلك الإدارات المرخص لها قانونا، وكيف يكون ذلك الترخيص؟

إن الإدارة التي يقصدها المشرع هي تلك التي يتم بواسطتها جباية الأموال لصالح الخزينة العامة مثل الإدارة الجمركية والإدارة الجبائية.

وبالنسبة للترخيص القانوني، فإنه بالرجوع إلى المادة 337 مكرر من قانون الإجراءات الجزائية فإن المشرع حدد الجرائم التي يمكن فيها اللجوء إلى التكليف المباشر بالحضور وهي القذف، ترك الأسرة، عدم تسليم الطفل، انتهاك حرمة منزل، إصدار شيك بدون رصيد، وفي الحالات الأخرى لابد من الحصول على ترخيص النيابة العامة للقيام بالتكليف المباشر بالحضور.

إذن يشترط في غير الجرائم المحددة بنص المادة للقيام بالتكليف المباشر بالحضور أن تحصل على ترخيص من النيابة العامة، وعليه ومن خلال المادتين 440 و 337 من قانون الإجراءات الجزائية فإن الإدارة الجبائية باعتبارها طرفا متضررا يحق لها اللجوء إلى طريق تكليف المتهم المتهرب من دفع الضرائب بالحضور مباشرة أمام الجهات القضائية للمحاكمة بتعويض الضرر الذي أصابها جراء تهرب المكلف من دفع الضريبة المفروضة عليه.

فالاستدعاء المباشر المحرر من طرف الإدارة الجبائية يكون بطلب من المدير العام للإدارة الجبائية، فله الحق وحده بطلب المكلف المخالف، والاستدعاء الذي لا يكون من طرفه يعد باطلا[1].

وما يؤكد ذلك أيضا المادة 522 من قانون الضرائب غير المباشرة التي تنص على أن: " التكليف بالحضور في نهاية الحكم يمكن أن يتم عن طريق أعوان الضرائب.

ومع كل ذلك فإنه من الناحية العملية غالبا ما تقتصر الإدارة الجبائية على تقديم الطلب للنيابة العامة بقصد تحريك الدعوى العمومية بشأن جريمة التهرب الضريبي مرفقا بكل ما يثبت قيام تلك الجريمة.

وحتى في حالة حفظ النيابة العامة للطلب المقدم من الإدارة الجبائية فإنه يمكن لهذه الأخيرة اللجوء إلى طريقة الإدعاء المدني المصحوب بشكوى أمام قاضي التحقيق طبقا لأحكام المادة 72 من قانون الإجراءات الجزائية[2].

وفي مواد الجنح يمكن أن تحال القضية على جهة المحاكمة بناء على إخطار من النيابة العامة يسلم إلى المتهم المتهرب لتخطره بالجلسة بعد أن تتأكد النيابة العامة من هويته وعلاقته بالجريمة الجبائية.

ويتضمن الإخطار التنويه عن الواقعة محل المتابعة، والإشارة إلى النص الذي يعاقب عليها وأنه يغني عن التكليف المباشر بالحضور إذا تبعه حضور الشخص الموجه إليه بإرادته[3].

---

1) فخلافا لقانون الجمارك الذي جعل من إدارة الجمارك طرفا مدنيا في الدعوى أمام المحاكم التي تبت في المسائل الجزائية(المادة 259 قانون الجمارك)، فإن القانون الجبائي لم يضف صفة الطرف المدني على إدارة الضرائب، ومع ذلك فقد أجاز لها أن تتأسس طرفا مدنيا في حالة فتح تحقيق قضائي بناء على شكوى إدارة الضرائب (المادة 307 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة).

2) انظر:المواد المتعلقة بالتكليف المباشر بالحضور في مواد الجنح من 334 إلى 336 من قانون الإجراءات الجزائية، والمواد المتعلقة بالتكليف المباشر بالحضور في مواد المخالفات من 394 إلى 396 من قانون الإجراءات الجزائية، وانظر المواد 333 و335 و337، والمواد المتعلقة بطريق الإحالة بقرار من غرفة الاتهام 196 و248 من قانون الإجراءات الجزائية.

3) للتفصيل ارجع إلى الفصل الثاني من الباب الثاني من بحثنا والمتعلق بمرحلة التحقيق.

الفرع الثالث: التلبس

بالنسبة لطريق إخطار جهة الحكم بجريمة جبائية عن طريق التلبس[1] – فكما رأينا سابقا– فإن المادة 42 من قانون الإجراءات الجزائية أوجبت على ضابط الشرطة القضائية الذي بلغ بجناية في حالة تلبس أن يخطر بها وكيل الجمهورية على الفور ثم ينتقل بدون تمهل إلى مكان الجناية ويتخذ التحريات اللازمة.

وعليه فعقب فحص العون المراقب لدفاتر المكلف ومستنداته واكتشافه وجود غش أو تحايل في تقييد بعض الحسابات أو إغفال بعض العمليات بقصد التهرب من الضريبة، فإنه بعد تسجيل ذلك بالمحضر يخطر المدير الولائي للضرائب والذي بدوره يرفع شكوى لوكيل الجمهورية لتحريك الدعوى العمومية.

المطلب الثاني: إجراءات سير الجلسة

تخضع الإجراءات أمام جهات الحكم بالنسبة للجرائم الجبائية لنفس الإجراءات المقررة في قانون الإجراءات الجزائية، سواء فيما يتعلق الأمر بإجراءات المحاكمة أو بطرق الطعن، ولا يختلفان إلا فيما يتعلق بالمحكمة المختصة محليا، إذ خرجت القوانين الجبائية عن القواعد المتعلقة بالاختصاص المحلي المنصوص عليه في المادتين 40 و 329 من قانون الإجراءات الجزائية.

وعليه سنقسم من خلال هذا المطلب إجراءات المحاكمة إلى إجراءات تتم أمام محكمة المخالفات والجنح (الفرع الأول)، وإجراءات تتم أمام محكمة الجنايات (الفرع الثاني).

الفرع الأول: إجراءات المحاكمة أمام محكمة المخالفات أو الجنح

تنعقد محكمة المخالفات والجنح للنظر في مواد المخالفات والجنح بما فيها تلك المتعلقة بالمسائل الجبائية، وتتلخص الإجراءات أمامها في إثبات حضور الخصوم وسماع شهود الإثبات والنفي، والمرافعة في الدعوى ثم إصدار الحكم إعمالا لما نصت عليه المواد381 من إلى 406 قانون الإجراءات الجزائية.

---

1) A.Hatiez , op-cit , p 144

أولا/ إجراءات التحقيق النهائي

يعتبر التحقيق الذي يتم في جلسة المحكمة هو آخر تحقيق قبل الفصل في الدعوى، ويتم بإتباع الإجراءات الآتية:

1ـ إثبات حضور الخصوم والشهود (المواد من 343 إلى 347 من قانون الإجراءات الجزائية.)

يبدأ التحقيق في الجلسة بالمناداة على الخصوم والشهود، ويسأل المتهم في الجريمة الجبائية عن اسمه ولقبه وسنه ومهنته، ومحل إقامته، ويتم التأكد من هوية المتهم وفقا لنص المادة 343 قانون الإجراءات الجزائية، ويثبت حضور الخصوم والشهود وغيابهم بمحضر الجلسة.

والأصل أن يحضر المتهم بصفة شخصية، غير أنه يجوز أن يحضر ممثله إلا إذا لم تتضمن المخالفة عقوبة حبس[1].

2ـ تلاوة التهمة على المتهم

يجب أن تتلى التهمة الموجهة للمتهم بأمر الإحالة أو التكليف بالحضور حتى يعلم ما يسند إليه من تهم، رغم أن تخلف ذلك لا يترتب عليه البطلان، لأنه أعلن بها في إخطار التكليف بالحضور، فضلا عن حقه في الإطلاع على أوراق الدعوى وطلب التأجيل لإعداد دفاعه إن لم يكن قد مكن من الإطلاع، ثم تتقدم النيابة العامة بعد ذلك ممثلة في سلطة الاتهام بطلباتها إلى المحكمة، ثم يتقدم المدعي بالحق المدني (الإدارة الجبائية)، ويقيم المتهم دفاعه على ذلك.

وبعد كل ذلك يسأل المتهم إذا كان معترفا بارتكاب الفعل المسند إليه، فإن اعترف جاز للمحكمة الاكتفاء باعترافه والحكم عليه بغير ضرورة سماع الشهود.

3ـ استعانة المتهم بمحامي

لكل متهم بجنحة أو مخالفة جبائية الحق في أن يستعين بمحامي ليثبت براءته، ويساعد المحكمة للوصول للحقيقة من خلال مرافعته وإبداء طلباته، وبالمقابل لا يفرض القانون على المحكمة ندب محامي للمتهم إلا في الجنايات.

---

1) A.Hatiez , op-cit , p 14

وفي جميع الأحوال لا يمكن للنيابة العامة أو الإدارة الجبائية متى قبلت المرافعة من وكيل لم يثبت وكالته الاستئناف فيما بعد فيما يتعلق بإغفالها لهذه الشكلية[1].

4ـ سماع الشهود

يعتبر أهم تحقيق هو ذلك الذي يجري أمام المحكمة، حيث يستدعى الشهود وتتم المناداة عليهم في الجلسة، وبعد التحقق من شخصياتهم يودعون غرفة مخصصة لهم لتستمع المحكمة إليهم الواحد تلوى الآخر حتى لا تتأثر شهادة أحدهم بالآخر، إلى أن يقفل باب المرافعة، ولا تترتب مخالفة ذلك أي بطلان.

وقد بينت المادة 225 من قانون الإجراءات الجزائية قواعد ترتيب الشهادة أمام المحكمة، إذ يتم البدء بسماع أقوال شهود الإثبات ثم معلومات شهود النفي، وبعد حلفهم اليمين يطلب الرئيس من كل شاهد الإدلاء بشهادته عن كل ما يتعلق بالوقائع المسندة للمتهم، ثم تجري مناقشة كل شاهد من طرف الخصوم والمحكمة التي يحق لها أيضا توجيه الأسئلة فضلا عن تنظيم كل ما يوجه للشهود من أسئلة واستفسارات عن الجريمة الجبائية المرتكبة وإثبات ذلك في محضر الجلسة.

5ـ سماع الخبراء

كأصل عام أن للمحكمة الجزائية متى كلفت خبير بوضع تقرير في مسألة فنية معينة وقدم الخبير تقريره أن تستدعيه لتسمعه وتناقشه فيما ورد في تقريره سواء بناء على طلبها أو بناء على طلب الخصوم، وطبقا للمادة 146 من قانون الإجراءات الجزائية، فإن مهمة الخبير تنحصر في فحص المسائل ذات الطابع الفني.

ويجب أن يحدد له أجلا لإنجاز مهمته وتقديم تقرير خبرته إلى أمانة ضبط المحكمة مقابل وصل استلام، وفي حالة الضرورة يجوز للمحكمة تمديد الأجل بموجب أمر على ذيل عريضة مسبب ولأجل محدد يكفي لإتمام إجراءات الخبرة، كما يجوز للمحكمة من تلقاء نفسها

1) انظر: ــ المادة 353 قانون الإجراءات الجزائية.

ــ قرار رقم 55291، المجلس الأعلى للقضاء، بتاريخ 1989/02/28.

أو بناء على طلب النيابة العامة أو من أحد أطراف الدعوى استبدال الخبير بغيره إذا لم ينجز الخبرة كما طلب منه وفي الوقت المحدد دون تقديم تبرير لذلك.

أما في حالة انجاز الخبرة على أكمل وجه أي وفقا للطلب والأجل المحددين في الحكم، فإن تقرير الخبرة يصبح وثيقة رسمية تضاف لملف الدعوى وحجة إثبات لصالح المتهم أو ضده، على الرغم من عدم إلزام أخذ المحكمة بما جاء في تقرير الخبرة.

ولكن السؤال المطروح بالنسبة للدعوى الجبائية الجزائية: هل للمحكمة الجزائية أن تكلف خبيرا لإثبات وجود تحايل أو غش جبائي وتحديد قيمة الضريبة المتملص منها ؟

وفي حال كان نزاع مطروح أمام الغرفة الإدارية بشأن مقدار الضريبة المفروض على المكلف أداءها، وعين القاضي الإداري خبير للفصل في مقدارها فهل على المحكمة الجزائية الأخذ بخبرة الخبير الذي كلف من طرف القاضي الإداري ؟

ثانيا/ سماع مرافعات أطراف الدعوى

بعد انتهاء التحقيق مع المتهم ومناقشة الشهود، يتم سماع أقوال المدعي المدني والنيابة العامة والدفاع، ولرئيس الجلسة وحده إدارة سير المرافعة دون أن يلتزم في إعطائه الكلمة لأي ترتيب[1].

1ـ مرافعة المدعي المدني

بالرجوع للنصوص الضريبية لا نجد سوى المادة 307 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي تشير إلى إمكانية تأسيس إدارة الضرائب كطرف مدني في الدعوى، وبالتالي لها الحق في مباشرة الدفاع عن حقوقها بنفسها أو بواسطة محاميين، وغالبا ما يشتمل هذا الدفاع على عرض ملخص الوقائع وعرض أدلة إثبات الجريمة سواء بالخبرة أو محاضر المعاينة أو الحجوز.

وبالرغم من عدم إشارة باقي النصوص الضريبية لذلك، إلا أننا نرى أن هذا الحق مخول دائما لإدارة الضرائب حتى وإن لم تقدم إدارة الضرائب طلباتها مباشرة في الجلسة بصفتها المدعي المدني فإنها تباشر حقها هذا من خلال الطلب الذي قدمته لتحريك ومباشرة

1) انظر المادة 238 من قانون الإجراءات الجبائية.

الدعوى والذي ذكرت فيه كل الوقائع التي من شأنها إدانة المكلف المخالف للأحكام الجبائية وبالتالي تحصيل ديون الخزينة العامة[1].

وبالرجوع للمادة 136 من قانون الرسم على رقم الأعمال، و121 من قانون التسجيل، و36 من قانون الطابع، نجد أن المحاكم ملزمة في حالة الإدانة أن تحكم على المتهم بدفع الرسوم المحتمل أن يكون قد تم تدليسها أو تعريضها للخطر.

2ـ التماسات النيابة العامة

بعد انتهاء المدعي المدني من تقديم مرافعته تقدم النيابة العامة عرضا مفصلا لوقائع الدعوى والظروف التي أحاطت بها، والأدلة التي تثبت إسنادها للمتهم، ثم تطلب الحكم بالإدانة، ومعاقبة المتهم على جريمته بالعقوبة المناسبة لذلك، ولممثل النيابة أن يقدم طلبات كتابية أو شفوية والتي يراها مناسبة لصالح العدالة[2].

كما يمكن للنيابة العامة إذا كانت الأفعال المنسوبة للمتهم غير خطيرة ولا توجد دلائل كافية على ارتكابها أو إسنادها للمتهم، أو أن الضرر الذي ترتب على الجريمة قد وقع تعويضه، وللمحكمة أن تقضي ببراءة المتهم وعدم معاقبته ولا إلزامه بدفع المصاريف متى رأت أن الواقعة موضوع المتابعة لا تكون جريمة في قانون العقوبات أو غير مسندة للمتهم[3].

3ـ مرافعة الدفاع:

يحق للمتهم أن يختار ويستعين بمدافع عنه وإذا لم يقم باختياره قبل الجلسة فله الحق أيضا أن يطلب ذلك من الرئيس الذي يقوم بندب مدافع عنه تلقائيا، وفي حالة إصابة المتهم بعاهة طبيعية تعوق دفاعه فإن ندب مدافع عنه يصبح وجوبيا[4].

1) انظر المادة 364 من قانون الإجراءات الجبائية.

2) انظر المادة 351 من نفس القانون.

3) انظر المادة 352 من قانون الإجراءات الجزائية.

4) انظر المادة 354 من نفس القانون.

ويبقى على المحامي أن يدافع ويرافع نيابة عن المكلف المتهم مستعملا في ذلك كل الوسائل القانونية والأدلة والقرائن التي يراها في صالح موكله لإقناع هيئة المحكمة ببراءته، ويقدم مذكرة كتابية لدحض أدلة النيابة العامة أو الإدارة الجبائية من جهة وللتمسك بالدفوع التي ترمي إلى القضاء بعدم قبول الدعوى، والاستناد في ذلك إلى بطلان الإجراءات أو إلى انقضاء الدعوى لأي سبب من أسباب الانقضاء من جهة أخرى، كما يحق للمحامي أن يطلب إجراء خبرة محاسبية أو إفادة موكله من الأعذار القانونية أو بالظروف المخففة فيما يتعلق بالعقوبات السالبة للحرية وفقا للمادة 54 من قانون العقوبات.

ويتعين على المحكمة الملزمة بالإجابة على المذكرات الختامية المودعة من طرف المتهم أو باقي الأطراف ومحاميهم أن تضم المسائل الفرعية والدفوع المبداة أمامها للفصل فيها بحكم واحد، إلا إذا استحال ذلك أو تطلب نص متعلق بالنظام العام إصدار قرار مباشر في مسألة فرعية أو دفع[1].

وقبل انتهاء المحامي من مرافعته يحق للنيابة العامة أو الإدارة الجبائية أن ترد على الدفاع.

ثالثا/ قفل باب المرافعات

بعد سماع المحكمة للمرافعات من كل أطراف الدعوى وبعد الإطلاع على الأدلة تصدر قرارا بإقفال باب المرافعة أو حجز القضية لغاية النطق بالحكم بعد المداولة في نفس الجلسة أو في جلسة لاحقة، فلا يجوز بعد ذلك الإطلاع على أية أوراق أو مستندات أو السماع لأقوال أخرى، غير أنه يجوز لرئيس المحكمة أن يعدل عن قراره بقفل باب المرافعات من تلقاء نفسه أو بناء على طلب أحد الأطراف متى رأى ضرورة لذلك.

---

1) هيثم عبد الرحمان البقلي، **الأحكام الخاصة بالدعوى الجنائية الناشئة عن الجرائم الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه، جامعة القاهرة، مصر، 2005، ص ص 253 ، 254.

فإذا كانت المحكمة قد صرحت للدفاع بتقديم مذكرة في فترة حجز القضية للحكم، فإن الدفاع الذي يرد بها يعتبر متمم للدفاع الشفوي المبدى بجلسة المرافعة أو بديل عنه إن لم يبد سابقا، ولا تكون المحكمة بعد إقفال باب المرافعة ملزمة بإجابة الدفاع بمذكرته إلى طلباته بها كالإحالة للتحقيق أو سماع شهود لم تسمع شهادتهم ما دام هو لم يطلب ذلك بجلسة المحكمة قبل إقفال باب المرافعة.

كما يحق للمحكمة بعد حجز الدعوى للحكم أن تصدر قرارا بإعادة الدعوى للمرافعة إذا رأى القاضي أن الدعوى لا يزال ينقصها بعض إجراءات التحقيق، أو تقدم لها أحد الخصوم بإعادة فتح باب المرافعة لسبب مؤثر وفعال في الدعوى، فللمحكمة إذن السلطة التقديرية في إصدار قرار إعادة فتح باب المرافعة، بيد أنها إذا قررت ذلك فعليها دعوة الخصوم للاتصال بالدعوى بإعلانهم بقرارها وفق أحكام القانون[1].

رابعا/ تخلف المتهم عن الحضور

يحكم على المكلف بالضريبة غيابيا:

ــ إذا لم يسلم التكليف بالحضور لشخص المتهم طبقا للمادة 346 من قانون الإجراءات الجزائية.

ــ إذا كلف المكلف بالحضور تكليفا صحيحا وتخلف عن الحضور في اليوم والساعة المحددين في أمر التكليف طبقا لنص للمادة 407 من قانون الإجراءات الجزائية.

غير أنه، ووفقا لنفس المادة فإنه إذا كانت المخالفة لا تستوجب غير عقوبة الغرامة جاز للمكلف أن يندب للحضور عنه أحد أعضاء عائلته بموجب توكيل خاص.

1) بالرجوع للمواد: 122 من قانون الرسم على رقم الأعمال، و 408 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، و 122 من قانون التسجيل، نجدها جميعا تتكلم عن الأفعال التي من شأنها أن تضر بالخزينة العامة وتعرقل الاقتصاد الوطني.

الفرع الثاني: إجراءات المحاكمة أمام محكمة الجنايات

تختلف الإجراءات المتبعة أمام محكمة الجنايات عن تلك المتبعة أمام محكمة الجنح والمخالفات، وتعتبر جناية في المادة الجبائية كل الأفعال الماسة بحسن سير الاقتصاد الوطني كتنظيم اعتراض جماعي على رفض دفع الضرائب، والتملص أو محاولة التملص من دفع ضريبة باستعمال طرق تدليسية المبلغ الإجمالي الناتج عن ذلك يفوق 10 ملايين دج[1]، وكذلك تقليد أختام الدولة والدمغات والطوابع والعلامات[2].

وفيما يلي سنحاول إبراز أهم الإجراءات المتبعة أمام محكمة الجنايات[3] فيما يخص الجرائم الجبائية:

أولا/ الإجراءات التحضيرية

ـ بعد تبليغ المتهم (المكلف) بالقرار الصادر من غرفة الاتهام بإحالته على محكمة الجنايات يرسل النائب العام ملف الدعوى وأدلة الاتهام إلى المحكمة أين يقدم المتهم للمحاكمة في أقرب دورة جنائية.

ـ يقوم رئيس محكمة الجنايات أو أحد مساعديه بتفويض منه باستجواب المتهم عن هويته والتحقق من تلقيه قرار الإحالة وتسليمه نسخة إذا لم يكن قد تسلمها.

ـ يطلب الرئيس من المتهم اختيار محامي للدفاع عنه، وإلا يختار له محامي من تلقاء نفسه.

ـ يحرر محضر بذلك ويوقع عليه الرئيس والكاتب والمتهم، وفي حالة عدم توقيع المتهم يذكر ذلك في المحضر.

---

1) انظر المادة 303 من قانون الضرائب غير المباشرة.

2) انظر المواد 205 و 206 و 207 من قانون العقوبات.

3) تختلف محكمة الجنايات عن محكمة الجنح من حيث انعقادها إذ تعقد دورة كل ثلاثة أشهر بأمر من رئيس المجلس القضائي(المادة 253 من قانون الإجراءات الجزائية)، وتتشكل محكمة الجنايات من قاضي برتبة رئيس غرفة بالمجلس القضائي على الأقل وقاضيين برتبة مستشار على الأقل ومن محلفين، ويعين القضاة بأمر من رئيس المجلس القضائي(المادة 258 قانون الإجراءات الجزائية).

ــ يجب إجراء هذا الاستجواب قبل افتتاح المرافعة بثمانية أيام على الأقل، وللمتهم أو وكيله التنازل عن هذه المهلة.

ــ تبلغ النيابة العامة والإدارة الجبائية للمتهم(المكلف) قبل افتتاح المرافعات بثلاثة أيام على الأقل قائمة بالشهود، ويبلغ لهم هو بدوره قائمة بأسماء شهوده.

ــ تبلغ للمتهم قائمة المحلفين المعنيين للدورة في موعد لا يجاوز اليومين السابقين على افتتاح المرافعات.

ــ يجوز لرئيس المحكمة أن يضم أحكام الإحالة عن جناية واحدة ضد عدة متهمين أو أحكام الإحالة عن جرائم مختلفة ضد المتهم نفسه.

ــ يجب أن تقدم القضية المهيأة للفصل فيها إلى المحكمة في أقرب دورة لنظرها.

ثانيا/ إجراءات الاستجواب والمناقشة

1 ــ استجواب المتهم

ــ تفتتح الجلسة رسميا بأمر من رئيس المحكمة، ثم يأمر رجال القوة العمومية بإحضار المتهم إلى قاعة الجلسات.

ــ يعين الرئيس تلقائيا محامي للمتهم إذا لم يختر هذا الأخير محامي للدفاع عنه، لأن وجوده أمر وجوبي(م 292 قانون الإجراءات الجزائية).

ــ المناداة على المحلفين الرسميين والمحلفين الإضافيين، بعد إجراء عملية القرعة لاختيارهم ويكون للمتهم الحق في رد ثلاثة محلفين وللنيابة الحق في رد اثنين، ثم يقوم المحلفين بتأدية اليمين.

ــ يعلن رئيس على تشكيل المحكمة تشكيلا قانونيا، وعلى إثر ذلك يتحقق من هوية المتهم ثم يقرر الرئيس متابعة إجراءات المحاكمة أو تأجيل القضية إلى دورة جنائية أخرى إذا تبين أنها غير مهيأة للفصل فيها سواء تلقائيا أو بناء على طلب من النيابة العامة أو الدفاع.

ــ إذا لم تؤجل القضية فإن المحكمة تقرر علنية أو سرية الجلسة، غير أنه بالنسبة للقضايا الجبائية فإنها غالبا ما تكون جلسة علنية لأنها لا تمس بالنظام العام أو الآداب العامة إنما تمس بالاقتصاد الوطني والذي يهم المجتمع بأسره.

ـ تتم المناداة على الشهود وعلى ممثل الإدارة الجبائية، ثم يأمر بوضع الشهود في القاعة المخصصة لهم.

ـ يطلب الرئيس من كاتب الجلسة قراءة قرار الإحالة وتنبيه المتهم بمتابعة الاتهامات الموجهة إليه.

ـ تقديم المحامي الدفوع الرامية إلى منازعة الإجراءات التحضيرية بمقال واحد، وتفصل محكمة الجنايات في هذه الدفوع دون المحلفين.

ـ يستجوب رئيس المحكمة المتهم، ويتلقى تصريحاته ويعرض عليه أدلة الإثبات ليفحصها معه، ويواجه بها إذا اقتضى الأمر الإدارة الجبائية باعتبارها الطرف المتضرر، ويجوز أن يعرضها على الخبراء والشهود والمحلفين إذا كان ذلك ضروري لإظهار الحقيقة[1].

ـ يجوز لأعضاء المحكمة ومحامي المتهم عن طريق الرئيس توجيه الأسئلة للمتهم، أما النيابة العامة فتوجه له الأسئلة والاستفسارات مباشرة.

2ـ استجواب الشهود

ـ يأمر الرئيس بإحضار الشهود واحد تلوى الآخر لسماع أقوالهم حول الاتهامات المنسوبة للمتهم بعد أدائهم لليمين.

ـ يحق بعد ذلك لأعضاء المحكمة ومحامي المتهم والإدارة الجبائية أن تطرح الأسئلة والاستفسارات على كل واحد من الشهود حسب ما تقتضيه الضرورة لاستقصاء الحقيقة.

ثالثا/ إجراءات المرافعات

بعد الانتهاء من مرحلة الاستجواب يأمر الرئيس بقفل باب المناقشة للبدء في مرحلة المرافعات:

1) معراج جديدي، الوجيز في الإجراءات الجزائية مع التعديلات الجديدة، دار هومة، الجزائر، 2002، ص 76.

1ـ مرافعة الدفاع المدني

ـ يقوم ممثل الإدارة الجبائية بنفسه أو بواسطة محامي عنه بالمرافعة مركزا في ذلك على علاقة السببية بين الفعل المجرم الذي قام به المكلف بالضريبة وبين النتيجة المترتبة على ذلك والمتمثلة في ضياع حق الخزينة في استيفاء حقوقها، وتقديم كل ما يثبت ذلك كتابيا.

2ـ مرافعة النيابة العامة

ـ ترافع النيابة العامة باعتبارها جهة اتهام وممثلة المجتمع، وتبرز من خلال مرافعتها كل أدلة الإثبات المرفقة بملف الدعوى وبمحاضر التحقيق والمعاينة لإدانة المكلف.

ـ تطالب النيابة العامة عادة بتطبيق أقصى العقوبات المقررة قانونا على المتهم حسب الجريمة المنسوبة إليه.

3ـ مرافعة محامي المتهم

ـ يرافع المحامي لصالح موكله المكلف بالضريبة، فيقوم بتحليل الوقائع والمواد القانونية التي تضمنها قرار الإحالة، وأدلة الاتهام التي ركزت عليها النيابة العامة في طلباتها، وتلك التي ركزت عليها الإدارة الجبائية.

ـ يحاول المحامي بكل الطرق القانونية أن ينفي التجريم عن موكله أو استغلال عناصر الشك لتفسيرها لصالحه، أو الاعتماد على الظروف المخففة في حالة تأكده من إدانته.

ـ يحق لكل طرف الرد على مرافعة محامي المتهم، وتكون للمحامي أو للمتهم الكلمة الأخيرة.

4ـ إقفال باب المرافعات

ـ يقوم الرئيس بقراءة الأسئلة التي ستطرح للمناقشة والتصويت في قاعة مداولة محكمة الجنايات[1].

ـ يأمر الرئيس بإخراج المتهم من القاعة لرفع الجلسة بقفل باب المرافعة، والانسحاب للمداولة (م 308 قانون الإجراءات الجزائية).

1) تكون صياغة الأسئلة حسب الوقائع والظروف المشددة والأعذار القانونية: أي لكل واقعة سؤال ولكل ظرف مشدد سؤال ولكل عذر قانوني سؤال وفقا لما بينته المادة 305 قانون الإجراءات الجزائية.

ـــ ثم يأمر الرئيس بنقل الأوراق إلى غرفة المداولة(م 3/308 قانون الإجراءات الجزائية).

رابعا/ إجراءات المداولة

ـــ يأمر رئيس المحكمة بوضع الملف تحت تصرف أعضائها للإطلاع على الوثائق والأدلة.

ـــ يتداول أعضاء المحكمة في كل واقعة وفي كل ظرف مشدد، ويصوتون بالاقتراع السري على كل

سؤال بالنفي أو الإيجاب، ويؤخذ برأي الأغلبية في إصدار جميع الأحكام[1].

ـــ في حالة تصويت الأغلبية بالإدانة تتداول محكمة الجنايات في العقوبة ويتم التصويت بالأغلبية المطلقة[2]، ويطرح الرئيس السؤال حول الظروف المخففة والإجابة عليه بالإيجاب يكون لها دور فعال في تحديد العقوبة لصالح المتهم.

ـــ وفي حالة تصويت الأغلبية بعدم إدانة المتهم لعدم ثبوت ركن من أركان الجريمة أو لانقضاء الدعوى العمومية لأي سبب من الأسباب يصدر حكم بالبراءة.

ـــ بعد المداولة تستأنف الجلسة العلنية وبحضور المتهم، وينطق الرئيس بالحكم سواء كان بالإدانة أو البراءة، ويتلو على الجميع الأسئلة التي طرحت على هيئة المحكمة والتي تمت الإجابة عليها بالأغلبية بنعم أو لا.

ـــ في حالة البراءة يتم الإفراج عنه في الحال ما لم يكن محبوسا لسبب آخر وفقا لنص المادة 311 من قانون الإجراءات الجزائية، وترفع بذلك أيضا الجلسة.

ـــ أما في حالة الحكم بالإدانة فيصرح بالعقوبة والنصوص القانونية التي جاءت بها، وينبه بحقه بالطعن في الحكم الصادر ضده، وترفع بذلك الجلسة.

---

1) انظر المادة 2/309 من قانون الإجراءات الجزائية.

2) انظر المادة 3/309 من نفس القانون.

ـ بعد أن تفصل المحكمة في الدعوى العمومية بإدانة المكلف بالضريبة(المتهم)، يطلب الرئيس من المحلفين الانسحاب من التشكيلة ويفتح الجلسة للنظر في طلبات الإدارة الجبائية، فتقدم هذه الأخيرة أو محاميها عريضة تتضمن طلباتها المتمثلة في دفع المستحقات والرسوم والتعويضات، وكذا الجزاءات الجبائية، وترفق العريضة بنسخ بعدد الخصوم.

لا يجوز للمحكمة الجزائية إذا حكمت بالبراءة في الدعوى المدنية التبعية بل يجب عليها بحكم القانون أن تفصل في الدعوى المدنية التبعية سلبا أو إيجابا لأنها لو حكمت بعدم الاختصاص تكون قد خالفت القانون وخرقت نص المادة 316 من قانون الإجراءات الجزائية[1].

ـ يقدم ممثل النيابة العامة ملاحظاته أو يفوض ذلك للمحكمة باعتبار أن الأمر لا يتعلق بالدعوى العمومية.

ـ يقدم محامي المتهم مرافعته، برفض طلبات الإدارة الجبائية إذا كانت غير مؤسسة، لاسيما إذا وجد فاعلين أصليين آخرين أو شركاء في الجريمة، وإذا كانت مؤسسة فإنه يرفض طلبات التعويض.

ـ بعد انتهاء مرافعة الدفاع ينسحب القضاة للمداولة في طلبات الإدارة الجبائية، ثم يصدر القاضي حكمه مسببا وفقا لسلطته التقديرية إما بقبول طلبات الإدارة الجبائية أو برفضها.

خامسا/ الإجراءات الخاصة بالمتهم الغائب

ـ في حالة تخلف المتهم عن حضور الجلسة[2] بعد صدور قرار الاتهام ضده، يأمر القاضي باتخاذ إجراءات التخلف عن الحضور، وتعلق نسخة من هذا الأمر خلال 10 أيام على باب مسكن المتهم، وعلى باب مقر المجلس الشعبي البلدي التابع له، وعلى باب محكمة الجنايات.

---

1) عبد العزيز سعد، إجراءات ممارسة الدعوى الجزائية ذات العقوبة الجنحية، دار هومة، الجزائر، 2006، ص 143.

2) تصدر المحكمة حكمها على المتهم الغائب بعد محاكمة المتهمين الحاضرين في جميع الأحوال(المادة 5/319 قانون الإجراءات الجزائية)، ولا يترتب على ذلك إيقاف أو تأخير إجراءات التحقيق بالنسبة للمتهمين المشاركين الحاضرين(المادة 1/324 قانون الإجراءات الجزائية).

ــ يجب أن يذكر في الأمر هوية المتهم وأوصافه الجنائية المنسوبة إليه والأمر بالقبض، وبأنه يتعين عليه أن يقدم نفسه في مهلة 10 أيام من تاريخ التعليق-المشار إليه أعلاه- وإلا اعتبر خارجا عن القانون ويوقف عن مباشرة حقوقه المدنية وتوضع أمواله تحت الحراسة مدة التحقيق في إجراءات الغياب ويحظر عليه رفع أية دعوى قضائية أثناء تلك المدة، وأنه سيحاكم رغم غيابه، ويتعين على كل شخص أن يدل على المكان الذي يوجد فيه.

ــ تتخذ إجراءات محاكمة المتهم المتخلف عن الحضور بعد مهلة 10 أيام من توجيه النائب العام نسخة من هذا الأمر لمدير مصلحة الأملاك بموطنه.

ــ يتلى قرار الإحالة على محكمة الجنايات وتبليغ الأمر بحضور المتهم الغائب[1] والمحاضر المحررة لإثبات التعليق، ثم تبدي النيابة العامة رأيها لتصدر المحكمة حكمها في أمر التخلف عن الحضور.

ــ تصدر المحكمة حكمها بشأن المتهم الغائب بدون حضور المحلفين رغم أنه يجوز لها سماع الشهود والإدارة الجبائية إذا اقتضى الأمر، ولكن لا يجوز لها منح المتهم الغائب حق الاستفادة من الظروف المخففة(المادة 4/319 قانون الإجراءات الجزائية)، كما لا يحق للمحكوم عليه المتخلف حق الطعن بالنقض(المادة 323 قانون الإجراءات الجزائية)، وبعد ذلك تقضي المحكمة في الحقوق المدنية(المادة 6/319 قانون الإجراءات الجزائية).

ــ يجب أن ينشر مستخرج من حكم الإدانة بسعي من النائب العام في الجرائد اليومية والوطنية وتعلق على باب آخر محل إقامة له، وعلى باب مقر المجلس الشعبي البلدي التي ارتكبت الجناية بدائرتها، وعلى باب المحكمة، ويوجه مستخرج من الحكم إلى مدير مصلحة الأملاك بموطن المحكوم عليه.

---

1) كاستثناء يجوز لأقارب المتهم أو أصدقائه أو محاميه أن يبدو عذره في استحالة الاستجابة للأمر، فإذا اقتنعت المحكمة أمرت بإيقاف محاكمة المتهم وعند الاقتضاء إيقاف تنفيذ الحراسة على أمواله خلال مدة محددة حسبما نصت عليه المادة 318 قانون الإجراءات الجزائية.

ـ إذا سلم المحكوم عليه المتخلف غيابيا أو قبض عليه قبل انقضاء العقوبة المقضي عليه بها بالتقادم فإن الحكم والإجراءات المتخذة منذ الأمر بتقديم نفسه تنعدم بقوة القانون وتتخذ بشأنه الإجراءات الاعتيادية(المادة 326 قانون الإجراءات الجزائية).

ـ إذا قضي ببراءة المتهم المحكوم عليه غيابيا بعد تسليمه نفسه ألزم بمصاريف المحاكمة الغيابية وإجراءات النشر- السابق ذكرها- إلا إذا أعفته المحكمة من ذلك (المادة 327 قانون الإجراءات الجزائية).

لكن السؤال الذي يطرح نفسه: إذا صدر حكم غيابي بإدانة المكلف بالضريبة المتخلف عن الحضور وقضى بمصادرة أمواله لصالح الخزينة العامة وتم تنفيذ الحكم، وبعد تقديم المكلف المتخلف المحكوم عليه نفسه صدر قرار لا يؤيد عقوبة المصادرة، ما هو الحل ؟

في هذه الحالة وحسبما نصت عليه المادة 326 من قانون الإجراءات الجزائية ، فإنه يتم إعادة الناتج الصافي لقيمة بيع الأموال المتصرف فيها للمكلف المحكوم عليه غيابيا، كما تعاد إليه الأموال التي لم يجر التصرف فيها بالحالة التي تكون عليها، ولا يتم هذا الاسترداد إلا إذا سلم هذا المكلف نفسه خلال الخمس سنوات التالية ابتداء من يوم صدور الحكم الغيابي إلا في حالة القوة القاهرة.

المطلب الثالث: تنفيذ الحكم والطعن فيه

يكتسي الحكم الصادر عن الدعوى الجزائية أهمية أساسية بين إجراءات الدعوى، ذلك أن غاية الدعوى هي الوصول إلى حكم حاسم لها حائز قوة إنهائها ثم تنفيذ ما يقضي به.

الفرع الأول: صدور الحكم وتنفيذه

سنتناول من خلال ما يلي الشروط الواجب توفرها في الحكم الصادر في الدعوى الجزائية الجبائية، ومدى إمكانية تنفيذ الحكم.

أولا/ شروط الحكم الجزائي الجبائي

ومن ثم يمكن القول بأن الحكم أهم إجراءات الدعوى لأنه غايتها، كما أن الحكم هو الأساس القانوني لوحدة الدعوى واتخاذها صورة ظاهرة قانونية متماسكة الأجزاء[1].

فالحكم هو نطق لازم وعلني يصدر من القاضي ليفصل به في الخصومة أو النزاع المطروح عليه، ولكي يكون الحكم سليما ينبغي أن تتوافر له عدا صحة إجراءات المحاكمة عدة شروط تنصب عليه كإجراء أخير في الدعوى وعلى طريقة صدوره وتحريره، وهي أن يصدر بعد مداولة قانونية فيه، وأن ينطق به في جلسة علنية وأن تحرر أسبابه ويوقع عليه في الميعاد، وأن يشتمل على البيانات المطلوبة[2].

وتتبع الأحكام الصادرة في الدعاوى الجزائية الجبائية ذات القواعد العامة بالنسبة للأحكام، إذ يجب أن يشتمل الحكم بالإدانة على بيان الواقعة المستوجبة للعقاب، والأدلة التي استخلصت منها المحكمة الإدانة، وفي حالة الحكم بالبراءة يجب أن يشتمل الحكم على ما يفيد أن القاضي قد أحاط الدعوى بكل الأدلة التي قام عليها الاتهام، وأن تبرئته للمتهم جاءت على أساس نفي أو عدم إثبات ما يدين المتهم.

غير أنه نظرا للطبيعة الخاصة للجرائم الجبائية عموما فإنه وإضافة إلى وجوب صدور حكم علني ومسبب وموقع فإنه يجب أن يشتمل على بعض البيانات الخاصة كأن يتضمن بيان أن الدعوى قد أقيمت بناء على طلب، وكذا في حالة الحكم بانقضاء الدعوى بالمصالحة يجب أن يشتمل الحكم على ما يفيد إجراء المصالحة وصفة من صدرت عنه.

ثانيا/ تنفيذ الحكم الجزائي الجبائي

بعد دراسة الملف أمام القضاء الجزائي، يصدر الحكم الفاصل في القضية، ويكون قطعيا أو تمهيديا أو تحضيريا من حيث كونه فاصل في موضوع الدعوى أو إجرائيا وكذلك يكون هذا الحكم حضوريا وجاهيا أو حضوريا غير وجاهيا أو غيابيا.

1) محمود نجيب حسني، شرح قانون الإجراءات الجنائية، مصر، 1988، ص 879.

2) رؤوف عبيد، مبادئ الإجراءات الجنائية في القانون المصري، الجزء 17، مصر، 1989، ص 75.

والحكم القطعي هو الحكم الذي يفصل في الدعوى العمومية بالإدانة وتسليط العقوبة أو الإعفاء منها، وفي الدعوى المدنية بالبت في مقدار التعويض، فإذا كان هذا الحكم حضوري يكون قابل للاستئناف أمام الغرفة الجزائية بالمجلس القضائي طبقا للمادة 416 من قانون الإجراءات الجزائية، وذلك في مهلة 10 أيام من تاريخ النطق بالحكم وطيلة هذه المدة وكذا خلال سريان إجراءات النظر في الاستئناف إلى حين صدور قرار المجلس في الموضوع لا يتخذ أي إجراء من إجراءات تنفيذ الحكم المستأنف.

أما إذا كان الحكم غيابي فإنه يكون قابل للمعارضة من قبل الطرف الذي صدر في غيابه، بعد تبليغه بالحكم سواء كان متهما أو طرفا مدنيا، وذلك خلال عشرة أيام من تاريخ التبليغ في موطنه أو بتعليقه في لوحة الإعلانات بمقر البلدية التي يوجد موطنه في إقليمها، أو بلوحة إعلانات المحكمة طبقا للمادة 412 من قانون الإجراءات الجزائية، وفي حالة تسجيل المعارضة لا تتخذ إجراءات تنفيذ الحكم.

أما في حالة تسجيل الطعن بالنقض ضد الحكم أمام المحكمة العليا طبقا للمادة 498 من قانون الإجراءات الجزائية خلال ثمانية أيام من تاريخ صدور الحكم أو القرار، أو من يوم إجراء التبليغ إذا صدر غيابيا، وطيلة هذه المدة وخلال سريان إجراءات الفصل في الطعن، لا يمكن تنفيذ أي حكم جزائي ما عاد الشق المدني الذي ينفذ دون انتظار الفصل فيه.

أما بالنسبة لتنفيذ الحكم الجزائي الفاصل في الجريمة الجبائية في شقه الجزائي، يتم وفقا لإجراءات تنفيذ الأحكام الجزائية بصفة عامة، وهذا إذا كان الحكم نهائي، أما الشق المدني لهذا الحكم ينفذ بإجراءات خاصة من قبل إدارة الضرائب كون الإدارة تتمتع بامتيازات في التنفيذ، ولها موقع خاص في القضية فهي طرف مدني وتتمتع بصلاحيات واسعة، إذ تقدم طلبات وتحدد مبلغ الغرامة الجبائية وقيمة الضريبة المفروضة على المتهم فإذا رفض المحكوم عليه الخضوع للتنفيذ يتابع جزائيا.

إضافة إلى ذلك فإن لإدارة الضرائب صلاحية تحصيل الضرائب دون اللجوء إلى القضاء وهذا يسمح بالتقليل من القضايا الجبائية المطروحة أمام القضاء.

وككل الأحكام القضائية يجوز الطعن في الأحكام الصادرة في القضايا الجبائية بكل طرق الطعن العادية وغير العادية.

الفرع الثاني: إجراءات الطعن في الحكم

تتمثل طرق الطعن في المعارضة والاستئناف والطعن بالنقض والتماس إعادة النظر، غير أن هذا الطعن الأخير يكاد يكون منعدما بالنسبة لمختلف الجرائم الجبائية، لذلك سنقتصر في دراستنا على باقي طرق الطعن، وهذا ما سيتم توضيحه من خلال النقاط الآتية:

أولا/ الطعن بالمعارضة

الطعن في الحكم الغيابي بالمعارضة يجوز بتقرير كتابي أو شفوي لدى كتابة ضبط المحكمة التي أصدرت الحكم في مهلة 10 أيام من التبليغ، ويحكم في المعارضة من نفس الجهة التي أصدرت الحكم.

وكأصل عام يحق للمحكمة أن تصدر حكما غيابيا اتجاه أي طرف تخلف عن حضور جلسة المحاكمة سواء المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية، رغم أننا نستبعد تخلف هذه الأخيرة لأنها هي من قدم طلب تحريك الدعوى العمومية، وعليه يعتبر الحكم غيابيا بالنسبة للمكلف إذا لم يسلم التكليف بالحضور له شخصيا وفقا لما تقتضيه أحكام المواد 345 و 346 و 407 من قانون لإجراءات الجبائية.

ويبلغ الحكم الغيابي إلى الطرف المتخلف عن الحضور، وينوه في التبليغ على أن معارضته تكون مقبولة إذا قدمت في مهلة 10 أيام اعتبارا من تاريخ تبليغ الحكم إذا كان التبليغ لشخص المتهم، وتمدد المهلة إلى شهرين إذا كان الطرف المتخلف يقيم خارج التراب الوطني طبقا لأحكام المادة 411 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

أما إذا لم يحصل التبليغ لشخص المتهم فإن مهلة المعارضة تسري اعتبارا من تبليغ الحكم بموطن الطرف الذي قدم معارضته، أو بمقر المجلس الشعبي البلدي أو النيابة طبقا لأحكام المادة 412 من نفس القانون.

وإذا لم يحصل التبليغ لشخص المتهم المكلف، ولم يخلص من إجراء تنفيذي ما أن المتهم قد أحيط علما بحكم الإدانة فإن معارضته تكون جائزة القبول حتى بالنسبة للحقوق المدنية إلى حين انقضاء مواعيد سقوط العقوبة بالتقادم، وتسري مهلة المعارضة اعتبارا من اليوم الذي أحيط به المتهم علما بالحكم طبقا لأحكام المادة 412 فقرة 03 من نفس القانون.

وتطبيقا لنص المادة 413 من قانون الإجراءات الجزائية فإن المعارضة الصادرة من المتهم تلغي الحكم الصادر غيابيا حتى بالنسبة لما قضى به في شأن طلب الإدارة الجبائية.

وأما المعارضة الصادرة من الإدارة الجبائية عن الحقوق الجبائية باعتبارها الطرف المدني كما جاء في المادة 307 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فلا أثر لها إلا على ما يتعلق بالحقوق الجبائية (مستحقات وغرامات تأخير...)

وتعتبر المعارضة كأن لم تكن إذا لم يحضر المعارض في التاريخ المحدد له في التبليغ الصادر إليه شفويا والمثبت في المحضر في وقت المعارضة أو بتكليف بالحضور مسلم لمن يعنيه الأمر، وفي جميع الأحوال يتعين أن يتسلم أطراف الدعوى الآخرون تكليفا جديدا بالحضور.

ثانيا/ الطعن بالاستئناف

يتم الطعن بالاستئناف طبقا لشروط معينة ووفقا لإجراءات محددة قانونا مما يترتب عليه عدة آثار وسنتناول كل هذه النقاط فيما يلي:

1ـــ شروط الاستئناف:

لقد خول المشرع الجنائي لأطراف الدعوى الحق في استئناف الأحكام الصادرة في مواد الجنح والمخالفات باستثناء الأحكام التحضيرية التي فصلت في مسائل عرضية أو دفوع إلا بعد الحكم الصادر في الموضوع[1].

1) انظر المادتين 416 و 427 من قانون الإجراءات الجبائية.

وعليه، وبالرجوع للمادة 416 قانون الإجراءات الجزائية فإنه بالنسبة للجنحة الجبائية يجوز استئناف الحكم الصادر فيها سواء كانت العقوبة حبس أو غرامة مالية أو تعويضات مدنية أو غرامات جبائية.

أما بالنسبة للمخالفة الجبائية فإنه لا يجوز استئناف الحكم الصادر فيها إلا إذا قضى بعقوبة حبس تتجاوز 5 أيام أو غرامة تتجاوز 100 دج، وعلى المجلس القضائي رفض الإستئناف شكلا في حالة عدم توافر هذه الشروط الإجرائية.

وكقاعدة عامة وبالرجوع للمادة 418 قانون الإجراءات الجزائية فإن الاستئناف يرفع في مهلة 10 أيام:

ـــ اعتبارا من يوم النطق بالحكم الحضوري.

ـــ أو اعتبارا من التبليغ للشخص أو للموطن أو لمقر المجلس الشعبي البلدي أو النيابة العامة إذا كان الحكم غيابي.

ويعتبر الحكم حضوريا اعتباريا طبقا للمادتين 345 و347 قانون الإجراءات الجزائية:

ـــ إذا حضر المتهم الجلسة.

ـــ إذا بلغ المتهم بالتكليف بالحضور شخصيا، وتخلف عن الحضور بدون عذر مقبول.

ـــ إذا أجاب المتهم على نداء اسمه وغادر القاعة قبل سماع الحكم.

ـــ إذا حضر الجلسة ورفض الإجابة أو برر تخلفه عن الحضور.

ـــ إذا امتنع عن حضور الجلسات التي أجلت إليها الدعوى.

هذا وقد وضع المشرع الجنائي مدد أخرى للاستئناف تتمثل في:

ـــ 15 يوما لباقي الخصوم إذا استأنف أحدهم في المواعيد القانونية المقررة للاستئناف.

ـــ شهرين اعتبارا من يوم النطق بالحكم بالنسبة للنيابة العامة.

2 ــ إجراءات الاستئناف

ــ يرفع الاستئناف بتقرير كتابي أو شفوي أو بعريضة تتضمن أوجه الاستئناف بقلم كتابة المحكمة التي أصدرت الحكم المطعون فيه ويعرض على المجلس القضائي، ويجب أن توقع من كاتب ضبط المحكمة ومن المستأنف أو محاميه أو وكيله المفوض بالتوقيع[1].

ــ يرسل وكيل الجمهورية العريضة وأوراق الدعوى إلى المجلس القضائي في أجل شهر على الأكثر[2].

ــ يبلغ الاستئناف المرفوع من النائب العام إلى المتهم، ويكون إجراء التبليغ صحيحا إذا حصل بتقرير بجلسة المجلس القضائي متى قدمت القضية في مهلة الاستئناف المقررة للنائب العام بناء على استئناف المتهم أو أي خصم آخر[3].

ــ يفصل في الاستئناف في الجلسة بناء على تقرير شفوي من أحد المستشارين وباستجواب المتهم سماع شهادة الشهود وأقوال أطراف الدعوى فيقضي بتأييد الحكم أو إلغائه لصالح المتهم أو لغير صالحه[4].

وبالرجوع إلى النصوص الضريبية نجد أنه من جهة قد ألزمت أحكام المواد 522 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، و 136 من قانون الرسم على رقم الأعمال، و121 من قانون التسجيل، والمادة 36 من قانون الطابع، المحاكم في حالة الإدانة أن يحكم على المكلف المتهم بدفع الرسوم التي من المحتمل أن يكون قد تم تدليسها أو تعريضها للخطر، ومن جهة أخرى نجد أن المادة 307 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قد أجازت لإدارة الضرائب أن تتأسس كطرف مدني.

وعليه لنا أن نتساءل عن إمكانية صدور حكم في غياب الإدارة الجبائية، وهل يمكنها في هذه الحالة الطعن في الحكم بالاستئناف ؟

---

1) انظر المواد 420 و 421 و 423 من قانون الإجراءات الجزائية.

2) المادة 2/423 من قانون الإجراءات الجبائية.

3) المادة 424 من قانون الإجراءات الجبائية.

4) المادة 431 و 1/433 من نفس القانون.

من خلال أحكام المواد السابق ذكرها نجد أن المشرع قد منح الإدارة الحق في أن تتأسس كطرف مدني في الدعوى لأنها هي الأصيلة في معرفة حقوقها الجبائية وفقا للمبالغ المتملص منها، وكنتيجة للحكم المستأنف فإنه إما أن يكون بإدانة المكلف وإما ببراءته.

ففي حالة الإدانة فإنه وعلى الرغم من عدم حضور الإدارة الجبائية للجلسة أو عدم تؤسسها كطرف مدني لا يحرمها من حقها في الاستئناف إذ يبقى قائما متى كانت المبالغ المحكوم بها غير مطابقة للمبالغ الحقيقية المتملص منها.

ورغم عدم حضورها الجلسة فإنه وحفاظا على حق الخزينة العامة فالقاضي يجب أن يحكم على المكلف المدان بدفع الرسوم والمبالغ المتملص منها، ويعد هذا خروجا أيضا عن الأصل العام الذي يقضي بحياد القاضي وعدم حكمه فيما لم يطلب منه، وذلك نظرا لخصوصية الدعوى الجبائية عموما.

لكن هناك عدة تساؤلات قد تطرح نفسها في هذا المجال: ما هو تأثير طعن الإدارة الجبائية بالاستئناف في الحكم الجزائي الجبائي عندما يكون قد صدر حكم ببراءة المتهم بسبب عدم قيام الجريمة أو استنادا إلى عدم كفاية الأدلة لإثبات إسنادها للمتهم ؟ فهل يجوز لقضاة المجلس في مثل هذه الحالة أن يتصدوا إلى البحث في الدعوى الجزائية تمهيدا للفصل في الدعوى الجبائية، وهل هذا يتناقض مع مبدأ تقييد القاضي المدني بالحكم الجزائي ؟

للجواب على هذه التساؤلات يتعين علينا أن نشير إلى أن الحكم الصادر من المحكمة الجزائية بالبراءة لصالح المتهم لا يمنع الإدارة الجبائية من الطعن بالاستئناف أمام المحكمة الجزائية في هذا الحكم المشترك بين الدعوى العمومية والدعوى الجبائية.

وعليه فلقضاة الاستئناف أن يتصدوا لفحص معطيات الدعوى الجزائية بقصد البحث عن وجود الخطأ الناتج عن الجريمة محل المتابعة والذي لم تفصل فيه المحكمة الجزائية أو فصلها فيه كان غير ضروري للفصل في الدعوى الجزائية، ولا حرج عليهم إذا فحصوا قيام أو عدم قيام العلاقة السببية بين الفعل الجرمي والضرر، ودون حاجة إلى التمسك بضرورة طعن النيابة العامة[1].

1) عبد العزيز سعد، مرجع سابق، ص 146.

مما سبق فإنه في حالة براءة المتهم فإنه يجوز أيضا للإدارة الجبائية الاستئناف في الحكم القاضي بالبراءة في غياب استئناف النيابة العامة، وإذا حصل ذلك يتعين على المجلس البت في الدعوى الجبائية وله الحق في إعادة فحص في الدعوى العمومية بقصد الوصول للحقيقة و إصدار حكم عادل لا يمس بالحقوق المكتسبة للمتهم المحكوم ببراءته ولا يضر في نفس الوقت بحقوق الإدارة الجبائية المستأنفة.

وإعادة فحص وقائع الدعوى العمومية بعد الحكم بالبراءة لا يشكل اعتداء أو خرقا لمبدأ حجية القضية المقضية أو حجية الشيء المحكوم فيه جزائيا ذلك لأن عدم مراعاة ما سبق وفصل فيه القاضي الجزائي وكان فصله فيه ضروريا للحكم في الدعوى الجزائية يشكل قفزا فوق نص المادة 339 من القانون المدني ويسئ إلى قدسية أحكام القضاء واستقرارها[1].

3ــ آثار الاستئناف

من خلال المادة 425 من قانون الإجراءات الجزائية نستخلص الآثار الآتية:

ــ وقف تنفيذ الحكم أثناء مهل الاستئناف وأثناء دعوى الاستئناف، مع مراعاة تنفيذ حكم المحكمة في الدعوى الجبائية والرامي للدفع المؤقت كليا أو جزئيا للتعويضات المدنية المقدرة، أو للمبلغ الاحتياطي.

ــ تنفيذ حكم إخلاء سبيل المتهم المحبوس احتياطيا بعد النطق ببراءته أو إعفائه من العقوبة أو الحكم عليه بالحبس مع إيقاف التنفيذ.

ــ لا يقبل استئناف الأحكام التحضيرية أو التمهيدية أو التي فصلت في مسائل عارضة أو دفوع إلا بعد صدور حكم في الموضوع ثم استئنافه.

ثالثا/ الطعن بالنقض

يتم الطعن بالنقض أيضا طبقا لشروط معينة ووفقا لإجراءات محددة قانونا مما يترتب عليه عدة آثار وهذا ما سنتناوله فيما يلي:

1) عبد العزيز سعد، مرجع سابق، ص147.

1ـ شروط الطعن بالنقض

بالرجوع إلى أحكام قانون الإجراءات الجزائية نجد أن للنيابة العامة وللمتهم وللطرف المدني الطعن بطريق النقض أمام المحكمة العليا [1] في مهلة 8 أيام [2] من يوم النطق بالقرار بالنسبة للأطراف الذين حظروا أو من ينوب عنهم[3] :

ـ في قرارات غرفة الاتهام ماعدا ما يتعلق منها بالحبس الاحتياطي.

ـ في أحكام المحاكم والمجالس القضائية الصادرة في آخر درجة أو المقضي بها بقرار مستقل في الاختصاص.

ووفقا للمادة 489 من قانون الإجراءات الجزائية فإن مهلة 08 أيام:

ـ تسري اعتبارا من يوم النطق بالقرار بالنسبة لأطراف الدعوى الذين حضروا أو حضر من ينوب عنهم يوم النطق به.

ـ وتسري اعتبارا من تبليغ القرار المطعون فيه بالنسبة للأحكام للمتهمين الذين بلغوا ولم يحضروا الجلسة(المادة 345 من قانون الإجراءات الجزائية) أو حضروا ثم غادروا الجلسة أو رفضوا الإجابة بحضورهم أو امتنعوا عن حضور الجلسة المؤجلة(المادة 347 من قانون الإجراءات الجزائية) أو المتهم الذي يستجوب بمسكنه أو مكان حبسه إذا كان في حالة صحية سيئة(المادة 350 من قانون الإجراءات الجزائية).

ـ وتسري من اليوم الذي تكون فيه المعارضة غير مقبولة بالنسبة للأحكام الغيابية.

ونفس الحكم يطبق على المتهم الذي يقوم بالطعن بالنقض في قرار غيابي قبل انقضاء المهلة، وعلى هذا الأساس استقرت المحكمة العليا على التصريح بعدم قبول طعون متهمين وأطراف مدنية لكونها سابقة على أوانها كلما رفعوا طعونا في قرارات غيابية لم تبلغ لهم بعد[4].

1) انظر المواد 495، 497، 498 من قانون الإجراءات الجزائية.

2) انظر المادة 498 من نفس القانون.

3) انظر المواد 345، 347، 350 من نفس القانون.

4) احسن بوسقيعة، المنازعات الجمركية،(تصنيف الجرائم ومعاينتها، المتابعة والجزاء)، الطبعة الثانية، دار النشر النخلة، الجزائر، 2001، ص 261.

2ــ إجراءات الطعن بالنقض

ــ يرفع الطعن بالنقض بتقرير لدى قلم كتاب الجهة التي أصدرت القرار المطعون فيه، ويجب أن يكون التقرير موقعا من الكاتب والطاعن أو محاميه أو وكيل مفوض عنه بالتوقيع، وترفق نسخة من المحضر وكذا التقرير بملف القضية(المادة 504 من قانون الإجراءات الجزائية)، وبالنسبة للنيابة العامة فيحصل طعنها من قبل النائب العام لدى المجلس القضائي شخصيا أو من أحد مساعديه عن طريق التصريح برغبته في رفع الطعن بالنقض أمام كاتب الضبط التابع للجهة القضائية التي أصدرت القرار المطعون فيه[1].

وبالنسبة للمتهم غير المحبوس والمدعي المدني(الإدارة الجبائية) فإن طعنهما يحصل بالتقدم إلى كتابة الضبط التابعة للجهة التي أصدرت القرار المطعون فيه وإبداء الرغبة في رفع الطعن أمام الكاتب المختص الذي يقوم بتدوين رغبته في محضر، وإذا تم من محاميه أو وكيله الخاص المفوض بحق الطعن وقع المحضر من قبل المصرح به[2].

ــ يودع الطاعن بالنقض لدى قلم كتابة المحكمة التي سجل فيها إيداع تقرير الطعن أو في قلم كتابة المحكمة العليا في ظرف شهر ابتداء من تاريخ تبليغ الإنذار من العضو المقرر بكتاب موصى عليه مع علم بالوصول مذكرة موقعة من محامي معتمد لدى المحكمة العليا، يعرض فيها أوجه دفاعه مرفقة بنسخ بعدد الأطراف(المادة 505 من قانون الإجراءات الجزائية).

ــ يقوم الطاعن بالنقض بسداد الرسم القضائي باستثناء حالة المساعدة القضائية أو المحكوم عليهم بعقوبات جنائية والمحكوم عليهم المحبوسين تنفيذا لعقوبة الحبس مدة تزيد عن شهر(المادة 506 من قانون الإجراءات الجزائية).

ــ يبلغ كاتب الضبط طعن المسؤول المدني أو الإدارة الجبائية إلى النيابة العامة وباقي الأطراف بكتاب موصى عليه مع الإشعار بالوصول، ويبلغ طعن المحكوم عليه إلى جميع الخصوم في

1) جيلالي بغدادي، مرجع سابق، ص 280.

2) محمد حزيط، مذكرات في قانون الإجراءات الجزائية، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2007، ص 224.

أجل لا يتعدى 15 يوما اعتبارا من تاريخ التصريح بالطعن(المادة 507 من قانون الإجراءات الجزائية).

والسؤال المطروح هنا هو: هل يحق للإدارة الجبائية الطعن بالنقض في الأحكام الصادرة بالبراءة ؟

برجوعنا لقانون الإجراءات الجزائية نجد أن المادة 469 منه قد خولت هذا الحق للنيابة العامة فقط، وبرجوعنا لقانون الجمارك نجد أن المشرع الجمركي قد منح إدارة الجمارك أيضا الحق في الطعن بالنقض، إذ تنص المادة 280 مكرر على ذلك صراحة بقولها: " يجوز لإدارة الجمارك الطعن بكل الطرق في الأحكام والقرارات الصادرة عن جهات الحكم التي تبت في المواد الجزائية بما فيها تلك القاضية بالبراءة ".

وحتى قبل النص على هذه المادة بموجب تعديل قانون الجمارك لسنة 1998 فقد أجاز معظم الاجتهاد القضائي للمحكمة العليا للطرف المدني مسألة الطعن بالنقض في الأحكام والقرارات الصادرة بالبراءة في مواد الجنح والمخالفات دون الجنايات، واستندوا في ذلك للنص الفرنسي الذي يفرق بينهما[1]، فقد جاء النص بالعربية للمادة 496 فقرة 01 جاء كما يلي:

" لا يجوز الطعن بهذا الطريق فيما يأتي:

1/ في الأحكام الصادرة بالبراءة إلا من جانب النيابة العامة ".

وجاء النص بالفرنسية كما يلي: " Ne peuve être frapper de pourvoi:

" sauf par le ministère public.,1/ les jugement et arrêt d'acquittement

والترجمة الصحيحة للنص الفرنسي هي أنه: لا يجوز الطعن بالنقض في الأحكام والقرارات الصادرة بالبراءة في الجنايات من النيابة العامة لأن مصطلح acquittement لا يقصد به كل الأحكام والقرارات إنما تلك الصادرة في الجنايات دون الجنح والمخالفات.

وانطلاقا من هذا جاءت اجتهادات المحكمة العليا في المواد الجمركية لتمنح الحق لإدارة الجمارك في الطعن بالنقض في الأحكام والقرارات الصادرة بالبراءة في مواد الجنح

1) على الرغم من عدم تأييد البعض لهذا الاجتهاد وأخذوا بحرفية النص العربي الذي لا يجيز لغير النيابة العامة بالطعن في كل الأحكام، وبالنسبة لكل الجرائم بما فيها الجمركية.

والمخالفات قبل أن يتفطن المشرع لذلك ويقضي بحقها القانوني في ذلك بموجب المادة 280 مكرر، وهكذا صدرت عدة اجتهادات من بينها:

1ـ إن عدم استئناف النيابة العامة الحكم القاضي ببراءة المدعي عليه في الطعن من جنحة التهريب لا يحول دون استئناف إدارة الجمارك الحكم المذكور بصفتها المزدوجة كطرف مدني كصاحبة الدعوى الجبائية[1].

2ـ طالما أن القرار المطعون فيه فصل في الدعوى الجبائية فحسب فإن النيابة العامة تكون بدون صفة للطعن فيه بالنقض ومن ثم يتعين رفض طعنها لانعدام المصلحة[2].

وأمام نفس الإشكال الذي يصادفنا في المسائل الجبائية ليس أمامنا سوى إتباع ما جاء في الاجتهاد الفضائي في المسائل الجمركية حتى يتفطن المشرع لوضع مادة مماثلة للمادة 280 مكرر من قانون الجمارك ليحسم بها أي خلافات قد تثار حول أحقية الإدارة الجبائية في الطعن في الأحكام والقرارات الصادرة في مواد الجنح والمخالفات.

3ـ آثار الطعن بالنقض

يترتب على الطعن بالنقض وفقا للمادة 499 من قانون الإجراءات الجزائية ما يلي:

ـ وقف تنفيذ الحكم خلال ميعاد الطعن.

ـ وقف تنفيذ الحكم من يوم رفع الطعن إلى يوم صدور الحكم من المحكمة العليا بشأن الطعن.

ـ الإفراج عن المتهم أو المحبوس ـ بعد استنفاذ مدة الحبس المؤقت ـ المقضي ببراءته أو إعفائه أو إدانته بالحبس مع إيقاف التنفيذ أو بالغرامة.

1) ج.م.ق3 ملف 119939، قرار 1997/07/28، غير منشور، احسن بوسقيعة، قانون الجمارك في ضوء الممارسة القضائية، منشورات بيرتي، طبعة 2005-2006، ص 135.

2) ج.م.ق3 ملف 171263 وأيضا ملف 169467، قراران صدرا في 1998/07/27، غير منشورين، احسن بوسقيعة، المرجع نفسه، ص 135.

المبحث الثاني
انقضاء الدعوى الجبائية الجزائية

لم تنص النصوص الجبائية صراحة على أسباب انقضاء الدعوى العمومية بشأن الجرائم الجبائية، ورغم ذلك فإنه يتم الرجوع إلى الأحكام العامة والتي تقضي بأن الدعوى العمومية تنقضي للأسباب العامة الآتية: وفاة المتهم، التقادم، العفو الشامل، إلغاء قانون العقوبات وبصدور حكم لقوة الشيء المقضي[1] (المطلب الأول)، كما تنقضي لأسباب خاصة في حالة سحب الشكوى إذا كانت هذه شرطا لازما للمتابعة[2] (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الأسباب العامة لانقضاء الدعوى الجبائية الجزائية

تنقضي الدعوى العمومية الجبائية للأسباب العامة المتمثلة في وفاة المتهم، وصدور العفو الشامل وبإلغاء القانون الجزائي وبصدور الحكم النهائي، وبالتقادم:

غير أن سقوط الدعوى العمومية بهذه الأسباب لا يتبعه سقوط الدعوى المدنية وذلك حتى لا يضيع الحق المدني للمدعي وهو إدارة الضرائب.

الفرع الأول: وفاة المكلف المتهم

تطبيقا لأحكام المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية فإن من أهم أسباب انقضاء الدعوى العمومية وفاة المتهم:

ـ فإذا توفي المكلف أثناء التحقيق فإن قاضي التحقيق يصدر أمر بألا وجه للمتابعة وتنقضي عندئذ الدعوى العمومية، مع العلم أنها لا تنقضي بالنسبة لشركاء المتوفى إن وجدوا.

ـ وإذا توفي المكلف أثناء المحاكمة وقبل صدور الحكم وجب على المحكمة الحكم بانقضاء الدعوى العمومية لوفاة المتهم، مع استمرارية المحاكمة بالنسبة للشركاء.

1) المادة 6 /1 من قانون الإجراءات الجزائية.

2) المادة 6 /3 من نفس قانون.

ــ أما إذا توفي المكلف بعد صدور الحكم بإدانته فإن العقوبات البدنية تسقط لاستحالة تنفيذها، أما العقوبات المالية الجبائية والمصاريف القضائية فإنها تنفذ على تركة المتوفى باعتبارها دينا عليه[1].

إلا أن انقضاء الدعوى العمومية لا يؤثر على الدعوى المدنية، وعليه فإنه يحق للمدعي المدني وهو هنا إدارة الضرائب السير في الدعوى المدنية ضد ورثة المتوفى لأنه وإن كان مبدأ شخصية العقوبة يمنع من متابعة المتهم المتوفى فإنه لا يمنع من اقتضاء الحقوق المدنية من تركته.

الفرع الثاني: العفو الشامل

تسقط الدعوى العمومية أيضا بالعفو الشامل، والذي يختلف عن العفو عن العقوبة إذ أن هذا الأخير عبارة عن إجراء فردي يصدر من رئيس الجمهورية في شكل مرسوم رئاسي منصوص عليه في الدستور[2]، وبموجبه يتم تخفيض أو إلغاء العقوبة الصادرة بحكم بات وواجب التنفيذ.

في حين أن العفو الشامل لا يكون إلا بقانون يصدر من الهيئة التشريعية[3]، فينزع عن الجريمة الوصف الجرمي مما يترتب عليه عدم جواز تحريك الدعوى العمومية أو توقيفها في أي مرحلة من المراحل ما لم يصدر فيها حكم بات، وينصرف أثر العفو الشامل إلى كل شركاء المكلف المتهم.

الفرع الثالث: إلغاء القانون الجزائي

تطبيقا للمادة الأولى من قانون الإجراءات الجزائية فإنه لا عقوبة ولا جريمة أو تدبير أمن إلا بنص، فإنه بإلغاء القانون الجزائي يصبح الفعل الذي كان مجرما مباحا.

1) المادة 147 /2 من قانون رقم 01-21 المتضمن لقانون المالية 2002.

2) المادة 77 /7 من الدستور.

3) المادة 122 /7 من الدستور.

فإذا ألغي القانون الجزائي قبل تحريك الدعوى العمومية، فإنه لا مجال لتحريكها وعليه لا تستطيع الإدارة الجبائية ذلك، وإذا كانت الدعوى مطروحة أمام القضاء وألغي القانون الجزائي قبل صدور الحكم فيها فإن القاضي يحكم بانقضاء الدعوى، أما إذا صدر الحكم النهائي بالإدانة في الدعوى فيوقف تنفيذه ويطبق القانون الجديد لأنه الأصلح للمتهم، وبذلك تنقضي الدعوى العمومية.

الفرع الرابع: صدور حكم نهائي

تنقضي الدعوى العمومية بصدور حكما قضائيا نهائيا قطعيا، ولكي يكون للحكم الحائز لقوة الشيء المقضي فيه يجب أن يثار في نزاع يشمل نفس الأطراف ونفس الوقائع ونفس الموضوع.

الفرع الخامس: التقـــادم

يعني التقادم مضي فترة من الوقت على ارتكاب الجريمة محددة بنصوص قانونية يترتب عليها سقوط الدعوى العمومية[1].

وتختلف مدد التقادم بحسب نوع الجريمة، فقد حددت المواد 7، 8 و9 من قانون الإجراءات الجزائية مدة التقادم في الجنايات ب 10 سنوات تسري من يوم اقتراف الجريمة أو من تاريخ اتخاذ آخر إجراء من إجراءات التحقيق أو المتابعة، وفي الجنح بثلاث سنوات وفي المخالفات بسنتين.

وكما قلنا فإن الدعوى العمومية الجبائية تضم دعويين:

– دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية وهي الحبس والغرامة الجزائية.

– دعوى جبائية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجبائية وهي الغرامة الجبائية والمصادرة.

وتتميز الجرائم الجبائية بخلاف ـــالجرائم الجمركيةـــ بوحدة الدعويين من حيث التحريك بحيث تملك صلاحية تحريكهما في نفس الوقت إدارة الضرائب فقط.

1) سليمان بارش، مرجع سابق، ص 100.

إلا أن مدة التقادم تفصل بينهما ففي حين مدة التقادم بالنسبة للجنح في الدعوى العمومية ثلاث سنوات فإن مدة التقادم بالنسبة للدعوى الجبائية هي أربع سنوات من يوم ارتكاب المخالفة[1].

وبالنسبة للرسم على القيمة المضافة فإن أجل التقادم هو 04 سنوات من أجل تأسيس الرسم على القيمة المضافة وتحصيله، أو قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات المسيرة لهذا الرسم، ويمدد هذا الأجل بسنتين بمجرد أن يتبين للإدارة أن المكلف قام باستعمال طرق تدليسية، ورفعت ضده دعوى قضائية[2]، وسريان أجل التقادم يسري بالسنة المدنية اعتبارا من أول جانفي من السنة التي تنجز فيها العمليات الخاضعة للرسم غير أنه في حالة استعمال طرق تدليسية من طرف المدين المكلف بالضريبة قصد إخفاء استحقاق الحقوق أو أية مخالفة أخرى فإن التقادم لا يسري إلا ابتداء من الحكم الذي يتمكن فيه أعوان الإدارة من معاينة استحقاق الحقوق والمخالفات[3].

كما تتقادم دعوى استرداد المبالغ المقبوضة بدون حق أو بصفة غير قانونية نتيجة خطأ ارتكبه الأطراف أو الإدارة بمرور 04 سنوات اعتبارا من يوم الدفع[4].

ويقطع التقادم على الخصوص بمحضر إثبات المخالفة وبصفة عامة بكل فعل قاطع للتقادم من أفعال القانون العام[5].

والملاحظ أن مدد التقادم وردت في قانون الإجراءات الجبائية بشكل معقد ومختلف حسب نوع الضريبة ونوع المخالفة، كما أن معظمها يتعارض مع مدة التقادم بالنسبة للجنح والتي جاء بها قانون الإجراءات الجزائية وهي 03 سنوات، وكان من الأجدر بالمشرع الجبائي

---

1) أنظر المادة 3/305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 2/564 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 153 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والمادة 27 من قانون الطابع.

2) المادة 150 من قانون رقم 21/01 المتضمن لقانون المالية لسنة 2002.

3) المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية.

4) المادة 166 والمادة 170 من قانون رقم 21/01 المتضمن لقانون المالية لسنة 2002.

5) المادة 4/305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 180 من قانون رقم 21/01 المتضمن لقانون المالية لسنة 2002.

إتباع المشرع الجنائي فيما يخص التقادم وتوحيد مدتهما لكي لا يكون هناك أي تعقيدات أو إشكاليات تثار في هذا المجال سواء من الناحية النظرية أو من الناحية العملية.

وأمام هذا الاختلاف في مدد التقادم فإننا نطبق قاعدة الخاص يقيد العام، وبالتالي فإن أجل التقادم في الجنح الجبائية هو أربع سنوات، ويقع عبء إثبات الجريمة وتاريخ اقترافها على الإدارة الجبائية، ويجب أن تعين محكمة الموضوع تاريخ وقوع الجريمة الذي تحتسب من خلاله مدة التقادم.

كما أن مدة التقادم دعوى تحصيل الحقوق والغرامات المستحقة في إطار حقوق التسجيل هي 10 سنوات تبدأ من يوم تسجيل التصريح بالتركة فيما يتعلق بعدم صحة شهادة أو تصريح بديون أو إثبات صورية الدين[1]، وتبدأ من يوم فتح التركة فيما يتعلق بالتصريح بالهبة ونقل الملكية عن طريق الوفاة[2].

وبالنسبة لمخالفات التسجيل فإن مدة التقادم هي 04 سنوات يبدأ سريانها من يوم إثبات المخالفة في العقد الخاضع للتسجيل، أو من يوم تقديم الفهارس عند التأشير عليها من طرف الأعوان (المادة 159 من قانون الإجراءات الجبائية).

ويسري الأجل فيما يتعلق بحقوق الطابع بداية:

ـــ من تأسيس حقوق الطابع وتحصيلها.

ـــ قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات المسيرة لهذه الحقوق.

وإذا كان مرتكب المخالفة في حالة إيقاف التكليف بالحضور أمام الجهات القضائية المختصة قصد إدانته يجب أن يتم في أجل شهر واحد من يوم غلق المحضر.

ويوقف التقادم بالنسبة للجرائم الجبائية بالإجراءات الآتية:

ـــ الطلبات المبلغة.

ـــ دفع تسبيقات على الحساب.

ـــ المحاضر المعدة وفقا للقواعد الخاصة بكل إدارة من الإدارات المؤهلة لذلك.

1) انظر المواد: 122، 123 من قانون الإجراءات الجزائية، والمادة 40 من قانون التسجيل.

2) انظر المواد: 125 من قانون الإجراءات الجزائية، والمادة 44 من قانون التسجيل.

ـ إيداع طلب تخفيض العقوبات.

ـ تبليغ النتائج المحصل عليها إثر إجراء التحقيق في المحاسبة المنصوص عليها بالمادة 2/113 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

ـ تقديم أول رسالة موصى عليها أو سند تنفيذ إما عند عنوان المدين بالضريبة الذي تعرفه الإدارة وإما إلى المدين بالضريبة نفسه أو إلى وكيله المفوض.

ـ الاعترافات بالمخالفات الموقع عليها من طرف مرتكبيها.

ـ كل عمل آخر موقف للتقادم وخاضع للقانون العام.

ـ كل تبليغ للسند التنفيذي المذكور بالمادة 487 قانون الضرائب غير المباشرة يوقف التقادم الساري ضد الإدارة ويحل محله التقادم الخاضع للقانون العام.

المطلب الثاني: الأسباب الخاصــة لانقضاء الدعوى الجبائية الجزائية

إضافة للأسباب العامة السالف ذكرها فإن الدعوى العمومية تنقضي لأسباب خاصة تتمثل في سحب الشكوى أو المصالحة، فهل تنقضي أيضا الدعوى العمومية الجبائية لنفس الأسباب ؟

الفرع الأول: سحب الطلب:(التنازل عن الدعوى)

من أهم الأسباب الخاصة لانقضاء الدعوى العمومية والذي نص عليه المشرع الجنائي في المادة 6 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجزائية، هو التنازل عن الدعوى بسحب الشكوى إذا كانت شرطا لازما للمتابعة أي إذا كان تحريك الدعوى العمومية متوقف على تقديم شكوى من الشخص المضرور، ولا نعتقد أن المشرع يقصد الشكوى فحسب إنما يقاس نفس الكلام على الطلب الذي يقدم من هيئة إدارية.

فهل يحق لإدارة الضرائب سحب الطلب والتنازل عنه وإقامة الصلح مع المكلف وعدم متابعته جزائيا؟

أولا/ حق السحب أو التنازل

الأصل أن لصاحب الحق التنازل عنه – حسبما جاء في المادة سابقة الذكر – إلا أنه لا يوجد أي نص في النصوص الضريبية يجيز سحب الطلب أو التنازل عنه بعد تحريك أو رفع الدعوى العمومية الجبائية، وعليه لا نستطيع أن نطبق ما ورد في القانون الجنائي على ما لم يرد في القانون الجبائي.

ويرى البعض أنه إذا كانت هناك متابعة بناء على شكوى من إدارة الضرائب خطأ فإن الأمر يترك للقضاء لمعالجة القضية لإصدار الحكم المناسب[1].

غير أننا نرى أنه يمكن للإدارة الجبائية سحب طلبها والتنازل عن دعواها وبالتالي انقضاء الدعوى العمومية استنادا على المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية التي تخولها الحق في طلب تحريك الدعوى العمومية وبالتالي من يملك هذا الحق يملك التنازل عنه، وبذلك لا يمكنها إقامة الدعوى من جديد.

ثانيا/ شروط التنازل

رغم إقرارنا بحق الإدارة الجبائية في سحب طلب تحريك الدعوى إلا أننا نرى بأنه لا يكون حق سحب طلبها حقا مطلقا وتلقائيا، إنما يجب أن تتوفر فيه الشروط الآتية:

1- أن يكون مكتوبا ومبررا لأنه صادرا من هيئة عامة.

2- أن يصدر التنازل ممن يملك حق تقديم الطلب أي من المدير العام للضرائب.

3- أن يتم التنازل عن الدعوى وسحب الطلب على مستوى التحقيق أو المحاكمة، ويكون هذا التنازل إما:

ــ غير مشروطا إذا اكتشفت الإدارة الجبائية أن المتابعة قد تمت بناء على معلومات غير صحيحة وأن المكلف لم يرتكب أي جريمة جبائية.

ــ أو مشروطا أي بعد إعطاء المكلف مهلة لتسديد الديون، وفقا لما يسمى بعملية المصالحة[2].

---

1) احسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية، مرجع سابق، ص 27.

2) – André Bicon, Contrôle Fiscale, Op-cit, P 1325 et 1370.
– Cass-Crim-14/11/94 N°J 93-81294D-(Décision du mois N°412) Revue de juriprudence Fiscale-

ثالثا/ آثار التنازل

1- يقتصر التنازل عن الطلب على الوقائع التي كانت محلا للطلب دون غيرها من الوقائع ولو كانت مرتبطة بها[1].

2- يشمل التنازل كل الدعوى، فيعد التنازل بالنسبة لأحد المتهمين تنازلا بالنسبة لباقي شركائه.

3- يترتب على التنازل انقضاء الدعوى بقوة القانون وبالتالي لا يمكن تقديم طلب جديد ولو بظهور وقائع وأدلة جديدة.

الفرع الثاني: المصالحة

من أهم أسباب انقضاء الدعوى العمومية التي ترفع بناء على طلب الإدارة هو إجراء تلك الإدارة مصالحة مع المخالف باعتبارها صاحبة الحق، كما هو الحال في الجرائم الجمركية، فطبقا لنص المادة 265 من قانون الجمارك فإن إجراء المصالحة يضع حدا للمتابعة، ويترتب عليه انقضاء الدعوى العمومية والجبائية[2].

وباعتبار أن المحكمة لا تقضي بانقضاء الدعوى العمومية إلا إذا نص القانون صراحة على ذلك، فهل تنقضي الدعوى العمومية بشأن الجرائم الجبائية بالمصالحة التي تتم بين المكلف المدان والإدارة الجبائية رغم عدم النص[3] على ذلك صراحة في القوانين الجبائية ؟

– CAA Lyon-20/12/94 N° 92-847- (décision du mois N° 286) Revue de Jurisprudence Fiscale-

– Francis Lefebore-Bultin Fiscale- Tour d'horizon de l'année 1999- Menseuel Janvier 2000- P5912.

1) حسن صادق المرصفاوي، مرجع سابق، ص 100.

2) تنص المادة 389 من قانون الإجراءات الجزائية على ما يلي: " تنقضي الدعوى العمومية بقيام المخالف بدفع مقدار غرامة الصلح ضمن الشروط والمهل المنصوص عليها في المادة 384 "

3) يجيز القانون المصري الصلح صراحة في المادة 191 من قانون الضرائب رقم 157 لسنة 1981 المعدل بالقانون 187 لسنة 1993، وتم تحديد الجهة المختصة بإجراء الصلح بالمادة 85 من القانون رقم 14 لسنة 1939 المعدلة بالقانون 253 بسنة 1953 والتي تنص على أنه: ".....ويكون رفع الدعوى العمومية بناء على =مصلحة الضرائب ولها النزول عنها إذا رأت محلا لذلك، وفي حالة النزول يجوز لمدير عام مصلحة الضرائب أو من ينيبه الصلح في التعويضات على أساس دفع مبلغ يعادل ما لم يؤد من الضريبة "

فبالرجوع للنصوص الجبائية لا نجد سوى المادة 540 قانون الضرائب غير المباشرة التي تجيز إمكانية إجراء مصالحة فيما يتعلق بالمخالفات المنصوص عليها في هذا القانون والتي تقضي صراحة بما يلي: " إن التخلف عن دفع الضريبة بعد توفر الالتزامات القانونية أو التنظيمية يترتب عليه بحكم القانون ومن دون المساس بأحكام المادة 532 من هذا القانون تحصيل عقوبة جبائية 10% من مبلغ الرسوم الذي يتأخر في دفعها تستحق من اليوم الأول الذي يلي تاريخ استحقاق تلك الرسوم.

وبصورة استثنائية يجوز أن تسقط كل هذه العقوبة أو جزء منها من قبل الإدارة من خلال إجراء مصالحة..."

كما تنص أيضا صراحة المادة 555 قانون الضرائب غير المباشرة على أن: "الغرامات المنصوص عليها في هذا القانون يمكن أن تكون موضوع إعفاءات أو مصالحات حسب وتبعا للشروط المحدد من قبل الوزير المكلف بالمالية... "

ومع ذلك فإنه بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجزائية نجد الجواب على مدى اعتبار الصلح سبب من أسباب انقضاء الدعوى الجبائية الجزائية، إذ جاء في المادة 4/391 منه أنه: " لا تطبق أحكام الصلح في المخالفات المنصوص عليها في المواد من 381 إلى 390 من نفس القانون في الأحوال التي ينص فيها تشريع خاص على استبعاد إجراء غرامة الصلح".

إلا أن التشريع الجزائري يمتاز بشأن المصالحة في الدعوى العمومية بثلاثة خصائص وهي: تردد المشرع وتلاعب الإدارة بالمصالحة، وعدم فعالية المصالحة[1].

فتردد المشرع يبدو من خلال انتقال التشريع الجزائري من الإجازة إلى المنع فالإجازة من جديد، كما يبدو كذلك من خلال حصر مجال المصالحة.

كما يجيز القانون التونسي أيضا الصلح صراحة في المادة 78 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والتي تنص على أنه: " يمكن لمصالح الجباية إبرام الصلح بخصوص المخالفات الجبائية الجزائية التي يرجع لها بالنظر إلى معاينتها أو تتبعها قبل أن يصر في شأنها حكم نهائي........"

كما شرع كذلك قانون الضرائب الفرنسي الصلح في المادة 1879.

1) للتفصيل أكثر انظر: احسن بوسقيعة، **المصالحة في الدعوى العمومية في التشريع الجزائري**، http://montada.echoroukonline.com/archive/index.php/t-79086.html / 10:22 ,2009-04-11

أما تلاعب الإدارة بالمصالحة فإن مجمل النصوص التي تجيز المصالحة على عدم ضبط المسائل العملية المتعلقة بالمصالحة تتفق على إحالة شروط تطبيقها إلى نصوص تنظيمية، وبالرجوع إلى هذه النصوص نلاحظ تمادي الإدارة باعتبارها طرف في المصالحة، في إفراغ المصالحة من جوهرها وتحويلها إلى جزاء إداري مقنع، ويتجلى ذلك من خلال اشتراط دفع غرامة لا تقل عن الغرامة المقررة قانونا للجريمة، واعتبار المصالحة عقوبة مع إبعاد القضاء من مسار المصالحة.

وأما عدم فعالية المصالحة في المواد الجزائية فيظهر من خلال النظر إلى حصيلتها في الجزائر، فرغم جواز المصالحة في الجرائم الجمركية وجرائم الصرف وجرائم المنافسة والأسعار إلا أنها تبدو جد متواضعة مقارنة بما هو جار في البلدان المجاورة أو في فرنسا.

وبما أن التشريع الجبائي لم ينص صراحة على استبعاد إجراء الصلح في المخالفات الجبائية فإنه يجوز أن تنقضي الدعوى الجبائية الجزائية بالصلح أو المصالحة حتى ولو لم يتم النص عليها صراحة في كل النصوص الجبائية.

وعليه، إذا سلمنا بحق الإدارة الجبائية في المصالحة مع المكلف بالضريبة واعتبار هذه المصالحة سببا لانقضاء الدعوى العمومية، فهذا من شأنه أن يثير إشكالين:

ـ **الإشكال الأول:** ما الذي يضمن جدية الصلح والوفاء بكل المبالغ المتملص منها والغرامات المترتبة عنها بعد انقضاء الدعوى العمومية بمجرد توقيع المصالحة بين المكلف والإدارة الجبائية لاسيما أن هذا الأخير قد يعمد إلى قبول الصلح لغاية وقف المتابعات الجزائية ثم يخلف وعده في السداد بدون أن يحق للإدارة متابعته بعد أن سحبت طلبها في الدعوى ؟

ـ **والإشكال الثاني:** هل يتم الصلح قبل أو بعد صدور الحكم النهائي بالإدانة، وهل يؤدي الصلح إلى إلغاء الحكم الجزائي ؟

سنحاول الإجابة على هاذين الإشكالين من خلال تعريف المصالحة ومبرراتها ثم شروطها وإجراءاتها:

أولا/ تعريف المصالحة أو الصلح

لم يضع المشرع الجبائي تعريفا للصلح الذي يتم بين المكلف والإدارة الجبائية والذي تنقضي به الدعوى العمومية، مما أثار اختلافا في تعريفه.

فيرى البعض[1] أنه وإن كان الصلح الجنائي يشترك مع الصلح المدني في انعقاده بتلاقي إرادة طرفيه(المكلف والإدارة) وتحديد مبلغه بناء على اتفاقهما، إلا أن ذلك لا يحول دون وجوب التمييز بين الإثنين، ذلك أنه لا يترتب على الصلح الجنائي حسم نزاع مدني وإنما يترتب عليه انقضاء الدعوى العمومية وتنفيذ العقوبة، ويترتب هذا الأثر على الصلح الجنائي بمجرد تمامه ولو لم تتجه إرادة الطرفين لإنتاجه بخلاف الصلح المدني الذي تتحدد آثاره وفقا لإرادة المتعاقدين.

هذا بالإضافة إلى أن الصلح المدني يعقده الخصوم بما لهم من سلطة التصرف لا باعتبارهم خصوما في الدعوى، بخلاف الصلح الجنائي الذي لا يمكن إجراؤه إلا بمناسبة وقوع جريمة باعتباره طرفا في الخصومة الجنائية لا بناء على سلطة التصرف الممنوحة له باعتباره شخصا مدنيا في حدود السلطة التقديرية للإدارة الضريبية، أي أن الصلح الجنائي يترتب أثره بغض النظر عن دور الإرادة في تحقيق هذا الأثر، وبالتالي فهو يعتبر عملا إجرائيا.

وذهب رأي آخر[2] إلى أن الصلح هو تعبير عن إرادة ينتج آثاره القانونية ويهدف إلى انقضاء الرابطة الإجرائية والخصومة الجنائية وبالتالي فهو تصرف قانوني إجرائي من جانب واحد، لأن القانون يحدد دائما أساس التصالح أي المبلغ الواجب دفعه أو الأشياء التي يلزم تسليمها للإدارة ولا دخل للمخالف ولا للإدارة في تحديد أو تعديل تلك الشروط.

فالمخالف إما أن يقبلها ويبدي ذلك في طلبه الذي يبين فيه موافقته على الصلح، أو يرفضها وحينئذ لا يتم التصالح، وتسير إجراءات الدعوى في طريقها الطبيعي، فلا تعد بذلك الإدارة طرفا في هذا التصرف ولا يجوز لها أن ترفض طلب التصالح كقاعدة عامة مما ينبني عليه عدم جواز اعتبار هذا النظام تصرفا قانونيا من جانبين.

1) أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ص 260، 262.

2) أمال عثمان، جرائم التموين، دار النهضة العربية، مصر، 1981، ص 173.

كما يرى البعض[1] أن الصلح هو عقد بين طرفين أو اتفاق بين إرادتين على التزامات معينة ومن ثم فإنه لا يمكن فرضه على أي من الطرفين، لأن هذا من شأنه أن يجعل الإرادة مشوبة بعيب الإكراه الذي يلابس الصلح وتبعا يبطله، ورضا المكلف بالصلح يفترض تبعا تسليمه بمسؤوليته الجنائية عن الفعل المسند إليه، لأنه لو كان يعتقد في براءته فلا محل إطلاقا لتصالحه، مقابل دفع مبلغ معين لمصلحة الضرائب.

وكذلك ذهب رأي في الفقه[2] إلى أن الصلح بطبيعته كعقد بين طرفيه لابد لانعقاده من تلاقي إرادتهما، وكل ما في الأمر أنه إذا اتفق الاثنان – المكلف والإدارة – على الصلح فيتعين إجراؤه على الأساس المحدد قانونا أي على أساس دفع مبلغ يعادل مقدار ما لم يؤد من الضريبة، لكن الصلح بطبيعته لا يجوز فرضه على أي من الطرفين.

كما يرى البعض الآخر[3] أن الصلح هو عقد بين طرفين– المكلف وإدارة الضرائب – تتجه فيه إرادتهما إلى ترتيب التزامات معينة تتمثل في نزول الهيئة الاجتماعية ممثلة في إدارة الضرائب عن حقها في الدعوى الجنائية مقابل التعويض الذي يلتزم المكلف بسداده ويهدف إلى الدعوى الجنائية.

وأخيرا يرى أحد الباحثين الجزائريين[4] أن الصلح تعبير عن إرادة فردية ويعني تخلي الفرد عن الضمانات القضائية التي قررها المشرع بصدد الجريمة التي ارتكبها، محققا أيضا تخلي الدولة عن حقها في العقاب وتنقضي بذلك الجريمة.

بالنظر إلى كل ما سبق من تعريفات للصلح فإننا نرى أنه تصرف قانوني إجرائي ملزم لجانبين، فهو يقع بإرادة الطرفين –المكلف وإدارة الضرائب– يلتزم فيه المكلف بمحض إرادته بدفع المبالغ المستحقة، مقابل أن تلتزم الإدارة بسحب الطلب والتنازل عن الدعوى، ويخضع كليهما في ذلك للنص القانوني الذي يحدد شروط وإجراءات الصلح.

---

1) حسن صادق المصفاوي، مرجع سابق، ص 222.

2) البشرى الشوربجي، مرجع سابق، ص 222.

3) مجدي محمد علي الخولي، مرجع سابق، ص398.

4) فارس السبتي، مرجع سابق، ص 262.

ومع ذلك، فالمصالحة ليست إجراء مسبق ملزم للإدارة ولا حق ثابت للمكلف إنما هي مكنة أجازها المشرع للإدارة تمنحها متى أرادت للأشخاص الملاحقين الذين يطلبونها ضمن الشروط المحددة عن طريق التنظيم[1].

ثانيا/ مبررات المصالحة

يتميز التصالح الضريبي بخصوصية كبيرة تستند إلى ذاتية القانون واستقلاله الذي ينظمه، مما قد يؤدي إلى الاصطدام بالعديد من المسائل التي لا تقرها التشريعات القانونية–ولا سيما الجزائية– ففي حالة التصالح فإن تحقيق أغراض فرض العقوبة قد لا يكون متحققا بشكل كامل، فإن تحقق الردع الخاص بالمكلف عند دفع المقابل للتصالح الضريبي، فإن الردع العام لن يتحقق ولا سيما من حيث النظرة الاجتماعية العامة للأمر باعتباره عملية شراء من المكلف لحريته في عدم فرض العقوبة الجزائية في حقه[2].

ومع ذلك تنص أغلب القوانين[3] على التصالح أو المصالحة مع المكلفين المخالفين لعدة اعتبارات أهمها:

– تمكين الإدارة الجبائية من تحصيل مبالغ الضريبة واعتبار هذا الأمر هو الغرض الأساسي، إذ يكون للإدارة الجبائية إمكانية إجراء التصالح الجبائي حتى بعد رفع الدعوى الجزائية وقبل إصدار الحكم بحق المكلف المخالف.

– تمكين المكلف من تخلصه من أداء العقوبات السالبة لحريته، وفي نفس الوقت ردعه عن طريق فرض مبلغ تصالح الذي يفوق قيمة الضريبة المفروضة عليه.

1) احسن بوسقيعة، المنازعات الجمركية في ضوء الفقه واجتهاد القضاء، دار الحكمة، الجزائر، 1998، ص 239.

2) قبس حسن عواد البداري، المركز القانوني للمكلف الضريبي، دراسة تحليلية مقارنة، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص 270.

3) مثل: القانون الفرنسي، المصري، التونسي، الأردني، العراقي...للتفصيل أكثر ارجع إلى المرجع أعلاه ص من 270 إلى 274، وارجع كذلك إلى: التوفيق شبشوب، **الصلح في المخالفات الجبائية الجزائية**، ملتقى "القاضي الجبائي "ليومي 03 و 04 جانفي 2002، الجمعيّة التّونسيّة للقانون الجبائي، ص 3، http://www.profiscal.com

– تحقيق مبالغ كبيرة للخزينة العامة، مما يشجع الإدارة الجبائية على إجراء التصالح وإرغام المكلفين المخالفين لدفع المبالغ المالية المطلوبة.

وعلى الرغم من الاعتبارات السابق ذكرها فإن البعض[1] يعارض فكرة الصلح الجبائي لعدة أسباب أيضا أهمها:

– تعارضه مع المبدأ الدستوري القاضي بضرورة الفصل بين السلطة التنفيذية والسلطة القضائية في حين أن الصلح يسند للإدارة دور الخصم والحكم في مواجهة المخالف.

– إقصاءه للضمانات التي تكفلها الإجراءات الجزائية للمخالف خاصة فيما يتعلق بحقوق الدفاع من قبل قاضي محايد ومستقل.

– يمس من مبدأ مساواة المواطنين أمام العقوبة.

– ضياع جزء من الموارد المالية للدولة.

– عدم تحقق الردع العام وبالتالي عدم اعتبار الجرائم الجبائية من الجرائم الخطيرة التي يجدر تجنبها.

فالصلح في المجال الجزائي ليس بالجديد إذ أن أغلب القوانين الجزائرية الخاصة ذات الطابع الاقتصادي قد تضمنت إمكانية إجراء عملية الصلح مع المخالف مثل قانون الجمارك وقانون الصرف وقانون المنافسة والأسعار[2].

---

1) - A.Cissé, **La Transaction Pénale Administrative**, Thèse de Doctorat, Faculté des Sciences Juridiques de Tunis, Tunisie, 1993, p 17.

– محمود محمود مصطفى، مرجع سابق ص 220.

– سر الختم عثمان ادريس، **النظرية العامة للصلح في القانون الجنائي**، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مصر، 1979، ص 305.

– محمد سعد محمد الشربيني، **جرائم التهرب الضريبي**، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مصر، 2001، ص ص 376، 377.

2) بالنسبة لقانون الجمارك فقد تم النص صراحة على المصالحة في المادة 265 من القانون رقم 98–10 المؤرخ في 1998/08/22، غير أنه وطبقا للفقرة 03 من نفس المادة فإن المصالحة غير جائزة في المخالفات المتعلقة بالبضائع المحظورة عند الإستيراد أو التصدير.

– وبالنسبة لقانون الصرف فإنه بموجب المادة 09 من الأمر 96–22 المؤرخ في 96/07/09 المتعلق بقمع مخالفة التشريع والتنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال، أصبحت المصالحة جائزة في كل جرائم الصرف وبمختلف صورها.

ويجد الصلح مبرراته في انعدام الجدوى في غالب الأحيان من إيقاع العقوبة الجزائية على المخالف من ناحية أولى وفي رغبة الإدارة في تمويل خزينتها باعتبار أن الصلح يقضي بأن يدفع المخالف مبالغ مالية محددة لقاء تخلي الإدارة عن حقها في ممارسة التتبع الجزائي من ناحية أخرى[1].

وعليه فإن الغاية الأساسية من الصلح في المجال الاقتصادي وفي الجرائم الاقتصادية والمالية خصوصا يتمثل في رغبة الإدارة في الحصول على تعويضات مادية نتيجة ما لحقها من أضرار جراء مخالفة القوانين التي تهدف للنهوض بالاقتصاد الوطني، بدل الحصول على حكم بالسجن لا تستفيد منه، أو حكم بالتعويض أو الغرامة يصعب تنفيذه في غالب الأحيان لاسيما إذا كان المكلف في ضائقة مالية.

ويبقى السؤال دائما مطروحا، إذا سلمنا بإمكانية إجراء المصالحة فما هي شروط تطبيقها ؟

ثالثا/ شروط المصالحة

لتحديد شروط المصالحة فإننا نعود للإشكالين السابق طرحهما:

ــ **بالنسبة للإشكال الأول:** والذي يتعلق بضمانات المصالحة:

=- وبالنسبة لقانون قانون المنافسة والأسعار فقد نظم قانون رقم 04-02 المؤرخ في 2004/06/23 المحدد للقواعد المطبقة على الممارسات التجارية المصالحة في الجرائم المنصوص عليها في القانون، ويستشف من نص المادة 60 أن المصالحة جائزة في جرائم ممارسة التجارة المنصوص عليها في المواد من 32 إلى 36، والمتمثلة في: عدم الإعلام بشروط البيع، عدم الفوترة، عدم مطابقة الفاتورة، ممارسات تجارية غير شرعية، ممارسات أسعار غير شرعية، وغير جائزة في تلك المنصوص عليها في المادتين 37 و 38 والمتمثلتين في: الممارسات التجارية التدليسية والممارسات التجارية غير النزيهة والممارسات التعاقدية التعسفية.

ولا نعلم لماذا لم ينص المشرع الجبائي صراحة في كل النصوص الجبائية على المصالحة مثلما فعلت باقي القوانين الاقتصادية والمالية على الرغم من أن كل عده القوانين تجمعها غاية واحدة وهي الحفاظ على أموال الدولة والنهوض بالاقتصاد الوطني، ولأن أكثر طريق فعالية هو المصالحة لتفادي التقاضي وهدر الوقت والمال.

1) كمال العياري، إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية تشريعا وقضاء وفقها، منشورات مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، 2007، ص 346.

فقد أجابت على ذلك المادتين 20 و 40 من قانون المالية لسنة 1998، وكذلك المذكرة الصادرة من المديرية العامة للضرائب رقم 175 بتاريخ 1999/05/09، والمذكرة الصادرة من مديرية الشؤون الجزائية وإجراءات العفو لوزارة العدل رقم 1438 بتاريخ 1999/05/31، إضافة إلى المادتين 540 و555 من قانون الضرائب غير المباشرة.

فإنه غالبا ما يكون سحب الطلب مشروط بالدفع الكلي للحقوق والغرامات المستحقة، إلا أنه نظرا للصعوبات التي تعترض المكلفين بالضريبة عند دفعهم تلك الحقوق والغرامات المطالبين بها خاصة عندما يكون أساس الضريبة موضوع منازعة فإنه يتم منح آجال في شكل رزنامة دفع لصالح المكلفين بالضريبة الراغبين في تصفية ديونهم المستحقة من طرف الخزينة العمومية.

ويشترط لتطبيق هذا الإجراء عند منح كل رزنامة استحقاقات دفع مسبق ل 20 % من المبلغ الكلي للدين الجبائي وتتم تصفية باقي الدين وفقا للآجال الآتية:

ــ في مدة الستة أشهر بالنسبة للديون التي لا تفوق 10 ملايين دينار.

ــ في مدة 12 شهرا بالنسبة للديون التي لا تفوق 20 مليون دينار.

ــ في مدة 18 شهرا بالنسبة للديون التي تفوق 20 مليون دينار.

وبمجرد منح رزنامة الدفع من طرف القابض المختص محليا يتم تقديم طلب لتأجيل الدعوى العمومية مرفقا بنسخة من هذه الرزنامة إلى وكيل الجمهورية أو إلى قاضي التحقيق أو أمام جهات الحكم المختصة لإدراجها بملف الدعوى.

وفي حالة عدم دفع المكلف للضريبة المستحقة عليه بالرزنامة المتعهد بها فإنه يتعين مواصلة الدعوى العمومية ضده وهذا بطلب من المدير الولائي للضرائب.

وأخيرا وفي حالة تصفية الدين الجبائي المستحق في الآجال المحددة وبعد سحب الطلب بصفة نهائية ومن طرف المدير الولائي للضرائب فإنه يتعين اتخاذ الإجراءات القضائية لانقضاء الدعوى العمومية وبذلك تعد المصالحة من الأسباب الخاصة لانقضاء الدعوى العمومية فيما يخص الجرائم الجبائية.

وعليه ومن خلال المادتين 20 و 40 من قانون المالية لسنة 1998 وكذلك المذكرتين الصادرتين من المديرية العامة للضرائب ومديرية الشؤون الجزائية – اللذين أشرنا إليهما سابقا– ومن خلال المادتين 540 و 555 من قانون الضرائب غير المباشرة يمكننا استخلاص شروط المصالحة التي تتم بين المكلف وإدارة الضرائب، والتي يمكننا تلخيصها فيما يلي:

1– يجب أن تتعلق المصالحة بالمخالفات الجبائية الجزائية فيستبعد بذلك المخالفات الجبائية الإدارية، لأن المصالحة في النوع الأول من شأنها تجنيب المكلف صدور الحكم الجزائي ووضع حد للمتابعة الجزائية، ولا نجد أي فائدة منها في النوع الثاني لعدم وجود دعوى عمومية أصلا يراد انقضائها بإجراء عملية المصالحة.

2– يجب أن تكون المصالحة باتفاق الطرفين وهما المكلف المخالف والإدارة الجبائية، دون أن تكون هذه الأخيرة ملزمة بقبول طلب المكلف بالمصالحة، لأنه من حقها الرفض ومواصلة السير في الدعوى العمومية الجبائية، أما في حالة قبولها فإنها تتفق مع المكلف على وضع رزنامة ليتمكن من خلالها سداد ما في ذمته لها، مقابل سحب الإدارة لطلبها والتنازل نهائيا عن الدعوى.

3– يجب أن تصدر المصالحة من المدير الولائي أو المدير الجهوي للضرائب، فوفقا للمادة 540 من قانون الضرائب غير المباشرة – سابقة الذكر– لقولها:"..... وبصورة استثنائية يجوز أن تسقط كل هذه العقوبة أو جزء منها من قبل الإدارة من خلال إجراء مصالحة:

المدير الولائي النظر في الطلبات المتعلقة بالمبالغ التي تقل عن 250000 دج.

المدير الجهوي النظر في الطلبات المتعلقة بالمبالغ التي تفوق مبلغ 250000 دج......"

4– يجب أن تصادق السلطة المختصة على المصالحة وذلك تطبيقا للمادة 555 من قانون الضرائب غير المباشرة – السابقة الذكر– في فقرتها الثانية والتي تقضي بأن المصالحات التي تتم بين الإدارة والمخالفين لا تصير نهائية إلا بعد المصادقة عليها وتكون لها قوة القضية المقضية فيما يخص العقوبات.

5- يجب ألا تكون من آثار المصالحة تخفيض الغرامة المحكوم بها على المخالف إلى رقم يقل عن مبلغ تعويض التأخير الذي يكون واجب الأداء ولو طبقت أحكام المادة 540 من قانون الضرائب غير المباشرة وفقا لما نصت عليه الفقرة 03 من نفس المادة السابقة.

ــ **وأما بالنسبة للإشكال الثاني:** والمتعلق بأجل المصالحة، أي هل تتم قبل أو بعد الحكم في الدعوى العمومية الجبائية، وهل تلغي المصالحة الحكم الجزائي ؟ فإننا نعود دائما إلى المادتين 20 و 40 من قانون المالية لسنة 1998 فنجد أنه بمجرد منح رزنامة الدفع من طرف القباض المختص محليا يتم تقديم طلب لتأجيل الدعوى العمومية مرفقا بنسخة من هذه الرزنامة إلى وكيل الجمهورية أو إلى قاضي التحقيق أو أمام جهات الحكم المختصة لإدراجها بملف الدعوى، الأمر الذي يعني أنه:

ــ إذا كانت الدعوى على مستوى وكيل الجمهورية فيتعين توقيف تحريكها.

ــ وإذا كانت الدعوى على مستوى قاضي التحقيق أو جهات الحكم فيتعين التماس تأجيل الفصل في القضية.

ومع ذلك فإننا لا نجد إجابة صريحة على الإشكال المطروح لأن المادتين اقتصرتا على إجراء المصالحة قبل صدور الحكم الجزائي بالإدانة، فهل في هذا إجابة ضمنية على عدم إمكان إجراء المصالحة بعد صدور الحكم ؟

لقد أجاز قانون الجمارك بمقتضى المادة 265 المصالحة قبل وبعد صدور حكم جزائي بالإدانة، الأمر الذي لم يحدده قانون الضرائب غير المباشرة الذي نص صراحة على المصالحة خلافا لباقي القوانين الجبائية.

في ظل هذا السكوت من المشرع الجبائي وبالرجوع إلى التشريعات المقارنة نجد اختلاف حول هذه المسألة:

إذ يرى البعض أنه طالما للإدارة الحق في رفع الدعوى العمومية ثم التنازل عنها مقابل الصلح في التعويضات فيكون لها من باب أولى أن تتصالح ابتداء بمجرد وقوع المخالفة دون حاجة إلى رفع الدعوى ثم التنازل عنها[1].

1) فارس السبتي، مرجع سابق، ص 263.

وذهب جانب من الفقه إلى أن الصلح الذي يتم بين المكلف وإدارة الضرائب لا يكون إلا بعد تقديم الطلب برفع دعوى عمومية، فقبل هذا لا محل له لأن الصلح يكون عن التعويض وهذا بغير دعوى وغير مستند إلى موضوع ولا يمكن القول بأن سنده هو وقوع الجريمة لأن وقوعها أو عدم وقوعها يصدر بحكم من القضاء[1]، فتقديم الطلب وإحالة الأوراق للنيابة العامة حتى تكون كافة أدلة الاتهام قد توافرت ضد المكلف وتفيد ارتكابه للجريمة وتحديد قيمة المبالغ المتملص منها، وفي هذه الحالة فقط ينشأ حق الصلح[2].

ويبقى الصلح جائز في أي وقت طالما لم يصدر حكم نهائي مما تنقضي به الدعوى العمومية، فبصدور هذا الحكم وحده والذي لا يقبل الطعن بطريق عادي أو غير عادي يغلق باب الصلح إذ لا يؤتى أثره بعد أن انقضت الدعوى العمومية، أما قبل ذلك فلا مانع من قبول الصلح في الجرائم الضريبية ولو كان قد صدر فيها حكم لا يقبل الطعن بالطرق العادية فيبقى الصلح جائزا مادام الطعن بالطرق غير العادية متاحا[3]، أما إذا كان الحكم بات فلا مجال للتصالح بشأنه ويتعين تنفيذه[4].

ويبقى الإشكال مطروحا، ما هو الأثر القانوني للصلح الذي ابرمه المكلف مع إدارة الضرائب بعد صدور الحكم الابتدائي ضده، هل يطبق الحكم أم الصلح وهل يلغي هذا الأخير الحكم الجزائي ؟

حتى التشريعات التي أجازت صراحة الصلح قبل صيرورة الحكم نهائيا كالتشريع المصري أو التونسي سكتت عن هذه المسألة.

وقد يجد الإشكال حلا في إقدام المكلف الذي أبرم الصلح مع الإدارة على الطعن بالاستئناف في الحكم الجزائي الابتدائي ثم يدلي أمام محكمة الاستئناف بما يفيد إبرام الصلح

1) حسن صادق المرصفاوي، مرجع سابق، ص 206.
2) مجدي محد الخولي، مرجع سابق، ص 403.
3) مجدي محد الخولي، مرجع سابق، ص 405.
4) عبد الحميد الشواربي، الجرائم المالية والتجارية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1996، ص 569.

وفي هذه الحالة تقضي تلك المحكمة بنقض الحكم الابتدائي والقضاء مجددا بانقراض الدعوى بموجب الصلح[1].

ونحن نؤيد هذا الرأي لأنه الأصح من الناحية العملية الإجرائية، ولكن ماذا لو ابرم الصلح بين المكلف المخالف والإدارة دون أن يستأنف الحكم الجزائي ؟ ففي هذه الحالة يكون الصلح صحيحا وعلى المخالف تطبيق شروطه أو ما جاء فيه من اتفاق مع الإدارة، ويكون الحكم الجزائي صحيحا لأنه لم يطعن فيه مما يجعله واجب التنفيذ، فما هو حل هذا الإشكال ؟

أمام هذا الإشكال يرى بعض الدارسين أن الصلح في هذه الحالة يحتمل تأويلين وهما:

ـــ إما أن يكون الصلح بمثابة التخفيف من آثار الحكم الجزائي وهذا يعني أن الحكم يبقى ساريا فإذا لم يقع تنفيذ الصلح يمكن اللجوء إلى التنفيذ الجبري.

ـــ وإما أن يكون الصلح حال محل الحكم الجزائي ولا يمكن بالتالي الحديث عن الحكم أو اعتباره أساسا للتنفيذ، بالرغم من أن هذا التأويل الأخير يفتقد للأسانيد القانونية والمنطقية[2].

غير أننا نرى –وبالرجوع إلى المذكرتين السابق الإشارة لهما– أنه بإبرام الصلح تنقضي الدعوى العمومية ولا يطبق الحكم الجزائي إلا إذا لم تتم تصفية الدين الجبائي المستحق في الآجال المحددة، لأن سحب الطلب يكون مشروطا بسداد كل المستحقات، ومن ثم يسحب المدير الولائي للضرائب الطلب بصفة نهائية مما يؤدي إلى انقضاء الدعوى العمومية وعدم تطبيق الحكم الجزائي بالإدانة.

وبعد كل هذا يبقى إشكال آخر: هل دفع المكلف للمستحقات التي في ذمته بموجب الصلح يؤدي إلى إلغاء الحكم الصادر بالإدانة في حقه وبالتالي إسقاط كل العقوبات مهما كان نوعها ؟

يرى البعض أنه يجب التمييز بين الجرائم المقررة لها عقوبة مالية وتلك المقررة لها عقوبة بدنية، فباعتبار أن الأولى لا تلحق ضرر بالحياة الاجتماعية خلافا للثانية فإنها تضر بالنظام وتقلق نظام الأمن العام، مما لا محل لجعل العقاب وقفا على موافقة موظفي إدارة

1) كمال العياري، مرجع سابق، ص 352.

2) المرجع نفسه، ص 353.

الضرائب، وأن ذلك التمييز أمر يتفق مع كون الصلح لا يسفر إلا عن أداء مبلغ الرسوم والحقوق المتملص منها [1].

وإن كنا نختلف نوعا ما مع هذا الرأي من حيث أن جرائم القانون العام تختلف عن الجرائم المالية عموما، وتماشيا مع سياسة التجريم الضريبي التي تميل إلى الأخذ بمبدأ النفعية حيث أن الدولة لا يهمها توقيع العقوبة السالبة للحرية للمكلف بقدر ما يهمها ما تحصله الخزينة العامة من ضرائب وتعويضات والتي كانت معرضة للضياع بسبب مخالفات المكلف، وعليه لا مجال هنا للتمييز بين العقوبات كأساس للتصالح.

ومع ذلك نرى أنه يجب التمييز من ناحية أخرى والاعتراف بوجود فرق بين المكلف الذي يتصالح مع الإدارة قبل صدور الحكم وبعده، فإعمالا لمبدأ العدالة الضريبية فإنه من العدل أن تفرض رسوم أو غرامات على المكلف الذي ابرم الصلح مع الإدارة بعد صدور الحكم بالإدانة أكثر من تلك التي تفرض على المكلف الذي أبرم الصلح قبل صدور الحكم، وذلك لأن الحالة الأولى من شأنها تضييع الكثير من حق الخزينة العامة مقارنة بالوقت الذي يهدر في المحاكم.

رابعا/ إجراءات المصالحة

رغم أن المشرع الجبائي تناول صراحة المصالحة كسبب من أسباب انقضاء الدعوى العمومية الجبائية في قانون الضرائب غير المباشرة، إلا أنه لم يتطرق في قانون الإجراءات الجبائية لإجراءات المصالحة، ومع ذلك وقياسا على القوانين الأخرى التي نصت على المصالحة كسبب من أسباب انقضاء الدعوى العمومية كقانون الجمارك وقانون المنافسة والأسعار وقانون الصرف، فإنه يمكننا تلخيص الإجراءات الواجب إتباعها للمصالحة في النقاط الآتية:

1- يتقدم المكلف المخالف بطلب المصالحة إلى المدير الولائي للضرائب يفصح فيه عن رغبته في التصالح مقابل سداد كل المستحقات والتعويضات الضريبية التي تحددها الإدارة

1) أحمد فتحي سرور، مرجع سابق، ص 265.

الجبائية، ويفترض في طلب المصالحة أن يشتمل على اسم المكلف، ورقم القضية إذا رفعت الدعوى وموطنه وطبيعة نشاطه وتوقيعه.

2- يتم تشكيل لجنة لدراسة طلب المصالحة، وتتكون هذه اللجنة من مسئولي إدارة الضرائب أو من المفتشين الذين قاموا بالتفتيش، لأنهم على دراية بأحوال المكلف الضريبية.

3- ثم تقوم هذه اللجنة بدراسة ملف المكلف لمعرفة مبررات تقديمه هذا الطلب، بعد ذلك تقوم بمناقشة أوجه الدفاع والاعتراض ثم الرد عليه بالقبول أو الرفض.

4- إذا تمت المصالحة قبل رفع الدعوى فإنه يتم إخطار النيابة العامة لتأمر بألا وجه للمتابعة لانقضائها بالمصالحة، وإذا رفعت الدعوى فإنه يتم إخطار المحكمة لتقضي بانقضاء الدعوى العمومية الجبائية بالمصالحة.

5- أما إذا لم يتوصل المكلف لاتفاق مع الإدارة الجبائية على شروط المصالحة فإنه ملف الدعوى يحال على النيابة العامة مرفقة بمذكرة رفض المصالحة لاتخاذ الإجراءات القانونية ضد المكلف المتمثلة في التحقيق والإحالة إلى المحكمة.

خامسا/ آثار المصالحة

يترتب على القيام بالمصالحة عدة آثار تلحق بالدعوى العمومية وبالمكلف وبإدارة الضرائب، والتي سنتناولها بالتفصيل الآتي:

1- آثار المصالحة بالنسبة للدعوى

يترتب على المصالحة انقضاء الدعوى العمومية الجبائية، وبالتالي انقضاء كل ما يترتب عنها من إجراءات، ووقف تنفيذ كل ما ينجر عنها من عقوبات:

ـ إذا حصلت المصالحة قبل إحالة الملف إلى النيابة العامة، فإن الملف يحفظ على مستوى الإدارة الجبائية.

ـ وإذا حصلت المصالحة بعد إخطار النيابة العامة وقبل مباشرة الدعوى أمام المحكمة فإن النيابة العامة تصدر أمر بألا وجه لإقامة الدعوى العمومية الجبائية لانقضائها بالمصالحة.

ـ وإذا تمت المصالحة بعد مباشرة الدعوى العمومية وقبل صدور الحكم فإن المحكمة تقضي بانقضاء الدعوى العمومية الجبائية بالمصالحة.

ــ أما إذا تمت المصالحة بعد صدور الحكم في الدعوى – دون أن يحوز قوة الشيء المقضي فيه – فإنه يتم وقف تنفيذ العقوبات المقضي بها سواء كانت سالبة للحرية أو تعويضات أو غرامات مالية أو مصادرة شرط أن يتم الدفع الكلي للحقوق والمستحقات المتفق على دفعها بموجب المصالحة.

ــ لا ينصرف أثر انقضاء الدعوى العمومية المترتب على المصالحة إلى باقي جرائم القانون العام أو الخاص المرتبطة بالجريمة الجمركية.

2– آثار المصالحة بالنسبة للمكلف

– تنقضي الدعوى العمومية الجبائية بالنسبة للمكلف المخالف لجريمة معينة ولنشاط معين.

– تقتصر المصالحة على طرفيها، أي الطرف المتصالح مع الإدارة الجبائية وهو المكلف المخالف فلا تمتد بذلك لباقي الفاعلين الآخرين الذين ارتكبوا معه الجرم، أي لا يستفيد من المصالحة الأشخاص الذين شاركوا المتهم في ارتكاب المخالفة.

– لا تشكل المصالحة التي تتم مع أحد المخالفين حاجزا أمام متابعة الأشخاص الآخرين الذين ساهموا أو شاركوا معه في ارتكاب الجريمة، وهذا ما قضت به المحكمة العليا في قرار بتاريخ 1997/12/22 في قضية جمركية تتعلق بمصالحة جمركية، حيث أنه من الثابت أن للمصالحة أثرا نسبيا بحيث ينحصر أثرها في طرفيها ولا ينصرف إلى الغير فلا ينتفع الغير بها ولا يضار منها[1].

– إذا كانت الجريمة التي تصالح المخالف بشأنها تتضمن فترات زمنية مختلفة تكون كل منها تشكل جريمة منفصلة فإن الدعوى تنقضي عن الجريمة المتصالح عنها في الفترة الزمنية الواقع عليها التصالح فقط، دون الفترات الأخرى التي تكون صالحة لإقامة دعوى وإنزال عقوبة[2].

1) احسن بوسقيعة، المنازعات الجمركية، مرجع سابق، ص 240.

2) هيثم عبد الرحمان البقلي، مرجع سابق، ص 233.

3- آثار المصالحة على إدارة الضرائب

وباعتبار أن المخالفات الجمركية تشبه المخالفات الجبائية من حيث الآثار السلبية التي تضر بالخزينة العامة، فإن آثار المصالحة في الجرائم الجبائية تماثل تلك المتعلقة بالجرائم الجمركية فإنه:

يترتب على المصالحة استفاء إدارة الضرائب حقها في الضريبة والتعويضات والمستحقات من المكلف طبقا لما اتفق عليه بموجب المصالحة، وبذلك لها الحق في اتخاذ كافة الإجراءات للتحصيل كالحجز على منقولاته وأمواله بالبنوك حجز تحفظي وغيرها من الإجراءات[1].

1) – مجدي محمد علي الخولي، مرجع سابق، ص 419.

– ابراهيم المنجي، جرائم التهرب الضريبي، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الاسكندرية، مصر، 2000، ص 934.